

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Legislativní vývoj daně z přidané hodnoty v České republice v letech 2011 – 2015

Legislative Development of Value Added Tax in the Czech Republic
in the Years 2011 - 2015

Student: Bc. Sandra Vilišová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová

Ostrava 2015

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Sandra Vilišová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Legislativní vývoj daně z přidané hodnoty v České republice v letech 2011 - 2015**
Legislative Development of Value Added Tax in the Czech Republic in the Years 2011 - 2015

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika DPH
 3. Legislativní vývoj DPH v letech 2011 až 2015
 4. Praktické příklady ke komparaci vybraných změn DPH v jednotlivých letech
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2014 – výklad s příklady*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 352 s. ISBN 978-80-247-5118-4.
PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
PLATTEEUW, Chris a Pedro PESTANA de SILVA. *Quick reference to European VAT compliance 2011*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2011. 824 s. ISBN 978-90-411-3523-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová**

Datum zadání: 21.11.2014
Datum odevzdání: 25.04.2015

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 až 15, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 24. 4. 2015

.....*Sandra Vilišová*.....

Bc. Sandra Vilišová

Obsah

1	Úvod.....	7
2	Charakteristika DPH.....	9
2.1	Daňová soustava ČR.....	9
2.2	Nepřímé daně – DPH.....	11
2.2.1	Historie nepřímých daní na území dnešní ČR.....	11
2.2.2	DPH a příjmy státního rozpočtu.....	12
2.2.3	Princip DPH	13
2.2.4	Vlastnosti DPH.....	14
2.2.5	Správa DPH.....	14
2.2.6	Územní působnost.....	15
2.2.7	Daňové subjekty.....	15
2.2.8	Předmět daně	17
2.2.9	Místo plnění.....	18
2.2.10	Obrat a registrace	18
2.2.11	Základ daně a výpočet daně	21
2.2.12	Odpočet daně.....	22
2.2.13	Zdaňovací období.....	24
2.2.14	Daňové přiznání a souhrnné hlášení.....	25
2.2.15	Nespolehlivý plátcce	26
3	Legislativní vývoj DPH v letech 2011 až 2015.....	28
3.1	Legislativní změny zákona o DPH v roce 2011	28
3.1.1	Místo plnění.....	30
3.1.2	Odpočet daně.....	30
3.1.3	Opravy základu daně a výše daně	32
3.1.4	Režimy přenesení daňové povinnosti.....	32

3.1.5	Ručení za daň a její zajištění	33
3.1.6	Další změny v roce 2011	34
3.2	Legislativní změny zákona o DPH v roce 2012	35
3.2.1	Změna výše snížené sazby	35
3.2.2	Daňové doklady.....	36
3.2.3	Úprava nároku na odpočet u dlouhodobého majetku.....	36
3.2.4	Zajišťovací příkaz u DPH.....	37
3.2.5	Další změny v roce 2012	37
3.3	Legislativní změny zákona o DPH v roce 2013	38
3.3.1	Změna výše sazeb.....	39
3.3.2	Daňové doklady.....	40
3.3.3	Identifikované osoby	41
3.3.4	Další změny v roce 2013	42
3.4	Legislativní změny zákona o DPH v roce 2014	42
3.4.1	Elektronické podání.....	43
3.4.2	Zavedení nových pojmů	43
3.4.3	Dodání a převod pozemku.....	45
3.4.4	Další změny v roce 2014.....	46
3.5	Legislativní změny v zákoně o DPH v roce 2015	46
3.5.1	Místo plnění a zvláštní režim jednoho správního místa.....	47
3.5.2	Zavedení druhé snížené sazby daně	49
3.5.3	Režim přenesení daňové povinnosti.....	49
3.5.4	Další změny v roce 2015 a chystané změny pro rok 2016.....	51
4	<i>Praktické příklady ke komparaci vybraných změn DPH v jednotlivých letech</i>	52
4.1	Příklad č. 1 - Majetek vytvořený vlastní činností.....	53
4.2	Příklad č. 2 – Přenesení daňové povinnosti.....	59

4.3	Příklad č. 3 – Převod pozemku	61
4.4	Příklad č. 4 – Dlouhodobý nájem dopravního prostředku	63
4.5	Příklad č. 5 – Úprava odpočtu u dlouhodobého majetku	66
4.6	Příklad č. 6 – Ručení za nezaplacenou daň	68
4.7	Příklad č. 7 – Technické zhodnocení na dlouhodobém majetku	71
4.8	Příklad č. 8 – Pořízení zboží z EU	72
4.9	Příklad č. 9 – Překročení obratu dle § 6 zákona o DPH	74
5	<i>Závěr</i>	76
	<i>Seznam použité literatury</i>	78
	<i>Seznam zkratek</i>	81
	<i>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</i>	
	<i>Seznam příloh</i>	
	<i>Přílohy</i>	

1 Úvod

Daně jsou v České republice nejvýznamnějším příjmem státního rozpočtu (k 31. 12. 2014 tvořily 84 % celkových příjmů¹). Největší měrou se na daňových příjmech podílí povinné pojistné, tedy pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Je však diskutabilní a názory se liší, zda povinné pojistné opravdu splňuje definici daně. Za povinným pojistným je z hlediska daňových příjmů nejdůležitější **daň z přidané hodnoty** (dále jen DPH). Jedná se o velice propracovanou nepřímou daň, která je mnohdy označována jako daň univerzální, neboť je zahrnuta v cenách většiny zboží a služeb. Problematika DPH je jednou z nejobtížnějších daňových oblastí v ČR a takřka není možné se jí v praxi vyhnout. A to je také hlavní důvod, proč si autorka k této diplomové práci vybrala právě téma týkající se DPH. Jde o velice aktuální problematiku a znalost této daně považuje za přínosnou nejen v profesním ale i v každodenním životě.

Legislativní úprava DPH je v posledních letech často novelizována, a to mnohdy velice významným způsobem. Nejdůležitějším mezníkem v novelizaci právních předpisů pro DPH je vstup ČR do EU dne 1. května 2004. Od toho data je zahájen rozsáhlý proces harmonizace s legislativou Evropské unie, který s sebou přináší významné změny v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdější předpisů (dále jen zákon o DPH). Základním stavebním kamenem byla Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu a poté od roku 2007 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která byla pak dále novelizována v roce 2007. Dalším pramenem harmonizace DPH je také Nařízení Rady (ES) 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92.

Cílem práce je co nejkomplexněji zpracovat legislativní vývoj DPH v letech 2011, 2012, 2013, 2014 a 2015, vytýčit nejdůležitější změny a vybrané z nich aplikovat na příkladech. Rozdílné legislativní prostředí v jednotlivých letech způsobí, že totožné zadání příkladu se rozdílně projeví nejen v povinnostech daňových subjektů, ale také v daňových přiznáních a to např. ve změnách sazeb či změnách úprav odpočtu atd.

¹ MONITOR Státní pokladna (2014).

Druhá kapitola obsahuje základní informace o daňové soustavě ČR, poté je již konkrétně zaměřena pouze na DPH. Než bude poukázáno na významné změny v legislativě DPH, je potřeba této dani porozumět a znát základní principy a vlastnosti. Jedná se zejména o nastínění historie DPH, zařazení do české daňové soustavy, vymezení právních předpisů a objasnění důležitých pojmů týkajících se této daně.

Obsahem třetí kapitoly budou již samotné změny v letech 2011 až 2015, kdy v každém roce docházelo k novelizaci zákona o DPH. Navíc s účinností od 1. 1. 2014 došlo k rekodifikaci občanského zákoníku, což se dotklo také zákona o DPH, a to hlavně v pojmosloví.

V předposlední, tedy čtvrté kapitole, budou aplikovány poznatky z předešlých dvou kapitol do praktických příkladů, na kterých budou znázorněny jednotlivé vybrané změny v letech 2011 až 2015. Výsledky jsou zpracovány do daňových přiznání, které jsou přílohami diplomové práce. Tato práce může být užitečná všem plátcům, kterých se dané změny týkají. Na základě řešení příkladů ve čtvrté kapitole mohou plátcí posoudit správnost svého tehdejšího postupu v daných situacích a v případě zjištění jakéhokoliv pochybení by měli podat dodatečné daňové přiznání.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody popisu, analýzy a komparace.

2 Charakteristika DPH

Tato část diplomové práce slouží ke stručnému popisu daňové soustavy ČR a dále bude kapitola detailněji zaměřena na nepřímé daně, a to speciálně na DPH. Historie, princip a základní pojmy DPH jsou velice důležité k celkovému pochopení této univerzální daně a k následné práci s legislativními změnami příslušných právních předpisů definujících DPH v ČR.

2.1 Daňová soustava ČR

Vymezení pojmu „daň“ není k nalezení v žádném platném právním předpisu ČR. V odborných literaturách se však objevuje velká spousta definic daně. Nejčastěji se používá ta, která definuje daň **jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.**² Daň je zákonem určená povinná platba do rozpočtu autority, která je oprávněna ji vyhlásit. Dále se daň vyznačuje **neúčelovostí a neekvivaleností** a může být odváděna buďto pravidelně nebo na základě vzniku určité skutečnosti.

Daně jsou nedílným ekonomickým nástrojem, vláda díky nim může účinně naplňovat cíle své fiskální politiky. Obecně by daně měly plnit tři základní funkce:

- alokační,
- redistribuční,
- stabilizační.³

Daňovou soustavou se rozumí provázaný systém, který by měl odrážet potřeby daného státu, což je kromě plnění výše uvedených funkcí zejména zajišťování příjmů do veřejných rozpočtů, tedy do státního rozpočtu a do rozpočtů územních samosprávných celků. Dá se říci, že občané a ostatní poplatníci se tímto spolupodílí na veřejných výdajích státu. Daňová soustava ČR již není definována žádným platným právním předpisem, jelikož zákon č. 212/1992 Sb. o soustavě daní, který ji charakterizoval, byl zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních zrušen.⁴ Obecně je nyní daňová soustava, i bez závazného právního

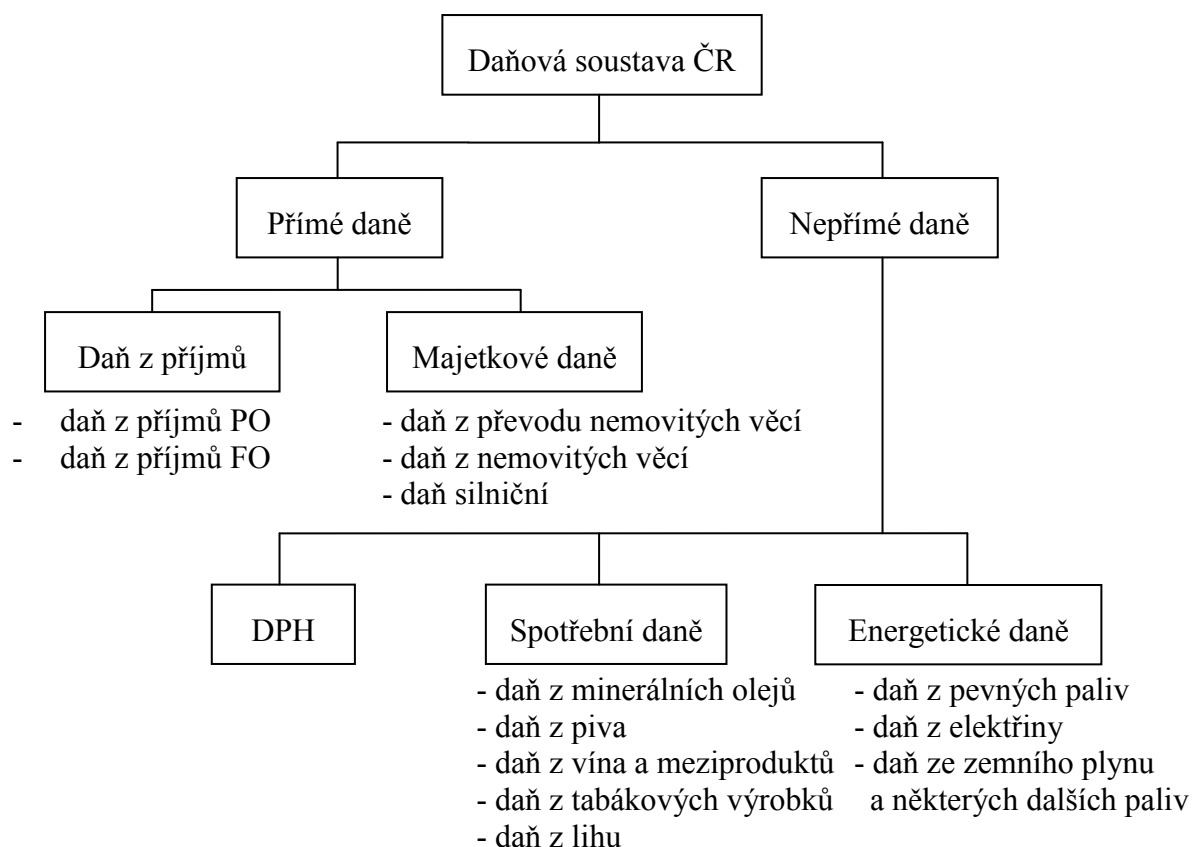
² Široký (2008, s. 9).

³ Široký (2008).

⁴ Široký (2008).

předpisu, uváděna v podobě, kdy jsou daně rozděleny do dvou základních skupin, a to dle vazby na důchod.

Obr. 2.1 Daňová soustava ČR



Zdroj: vlastní zpracování

Následující rozdělení daňové soustavy dle vazby na důchod značí, jakým způsobem je daň stanovena. V případě **přímých daní** je při výpočtu daňové povinnosti zohledněna příjmová či majetková situace daného ekonomického subjektu a je ukládána přímo daňovému poplatníku. Významnou roli zde hraje funkce redistribuční a alokační.

Naproti tomu u **nepřímých daní**, kam je zařazena právě DPH a také selektivní daně, je důchodová stránka poplatníka irelevantní. Poplatníky daň postihuje nepřímo prostřednictvím plátce. Např. DPH je uvalena na většinu zboží a služeb a jakou částku poplatník odevzdá do státní pokladny v podobě DPH, záleží čistě na objemu (v peněžních jednotkách) nakoupených služeb a zboží. I přes vysokou univerzálnost nepřímých daní, a to zejména DPH, je v daňové soustavě důležitá kombinace obou skupin daní.

2.2 Nepřímé daně – DPH

Cíl práce je jasně vytyčen a je tedy účelné se nyní zabývat konkrétnějším charakteristikám DPH. Důležitý je zrod a samotné počátky nepřímých daní v ČR, ale i vytyčení pojmů, týkajících se DPH, které je zapotřebí objasnit a zabývat se jimi.

2.2.1 Historie nepřímých daní na území dnešní ČR

Systém DPH, jenž byl vytvořen ve Francii, byl základním stavebním kamenem pro harmonizaci nepřímých daní na území EHS, jelikož proporcionalita a neutralita DPH umožňovala volný pohyb zboží a služeb na území EHS. V Evropě se tato daň stala po roce 1993 velice populární, ostatně jako na celém světě.⁵

Na území ČR se nepřímé daně se vyskytují dlouhá léta, avšak nejednalo se o systém DPH, který je zde aplikován v současné době. Před datem 1. 1. 1993, tedy před vznikem samostatné České republiky, se v soustavě daní mimo jiné uplatňovala **daň z obratu** definovaná zákonem č. **zákonem č. 73/1952 Sb., o dani z obratu** a dále vyhláškou č. 560/1990 Sb., kterou se provádí zákon o dani z obratu. Jedná se o systém zdanění, který ve srovnání s DPH nebyl pro obchodníky – plátce nikterak výhodný, jelikož zdaněn byl vždy celý obrat, nikoliv pouze přidaná hodnota, jako je tomu dnes. Docházelo tak k několikanásobnému zdanění, kdy počet zdanění záležel na počtu plátců, kterými prošlo zboží ve fázi výroby či distribuce. Daň z obratu je ještě stále využívána některými státy, avšak v minulosti její zastoupení bylo daleko hojnější.

K datu 1. 1. 1993 vstoupil v ČR v účinnost **zákon č. 558/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty**, který přijala tehdejší Česká národní rada. K tomuto okamžiku byla daň z obratu plně nahrazena DPH. Ačkoliv ČR ještě nebyla členem EU, touto novelou v daňové soustavě reagovala na celoevropskou harmonizaci daní, avšak stále byla ponechána velká spousta národních specifik.

Velice důležitým mezníkem v historii DPH v ČR je vstup do EU, jelikož na území EU, jehož součástí se ČR stala dne 1. 5. 2014, platí specifická pravidla, která se výrazně liší od pravidel stanovených pro plnění realizovaných v tuzemsku a mezi tuzemskými subjekty.⁶ S účinností od 1. 5. 2004 je DPH upravena **zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané**

⁵ PLATTEEUW, PESTANA de SILVA (2011).

⁶ FITŘÍKOVÁ (2007).

hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH). A bude-li dále pojednáváno o legislativních změnách v tomto zákoně, je zapotřebí uvést také **Směrnici Rady 2006/112/ES** ze dne 28. listopadu 2006 (dále jen Směrnice Rady), o společném systému daně z přidané hodnoty. Vstupem do Evropské unie se totiž ČR zavázala k přijetí opatření pro harmonizaci legislativy nepřímých daní v potřebné míře pro fungování jednotného trhu v rámci Evropské unie, a to právě v souladu se Směrnicí Rady.

2.2.2 DPH a příjmy státního rozpočtu

Jak již bylo avizováno v úvodu této práce, DPH je významným příjmem státního rozpočtu. V následující tabulce jsou znázorněny příjmy z výběru DPH v ČR v porovnání s celkovými daňovými příjmy, a to od roku 2010 - 2013. V posledním řádku je také procentuální vyjádření, aby byla zajištěna porovnatelnost jednotlivých let. Pro rok 2014 zatím nejsou data zveřejněna.

Tab. 2.1 Podíl příjmů z DPH na celkových daňových příjmech od 2010 do 2013

	2010	2011	2012	2013
Daňové příjmy (tis. Kč)	187 984 180	187 160 595	191 008 796	208 442 979
Příjmy z DPH (tis. Kč)	80 676 730	82 459 647	78 234 821	87 390 246
Příjmy z DPH (%)	42, 92	44,06	40, 96	41,93

Zdroj: ČSÚ⁷ + vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmé, že příjmy z této univerzální daně jsou pro státní rozpočet velice důležité. Vzhledem k tomu, že DPH zaujímá okolo 40 % daňových příjmů státního rozpočtu, je také velice častým fiskálním nástrojem k regulaci daňových příjmů, resp. k jejich zvýšení. Důvodem časté novelizace zákona o DPH není tedy pouze harmonizace daní v rámci EU, ale také regulace daňových příjmů, zefektivnění jejich výběru, či zamezení daňovým únikům. Daně však musí být nastaveny v optimální výši, aby nenastal demotivující účinek a nerozšiřovala se tzv. šedá ekonomika.

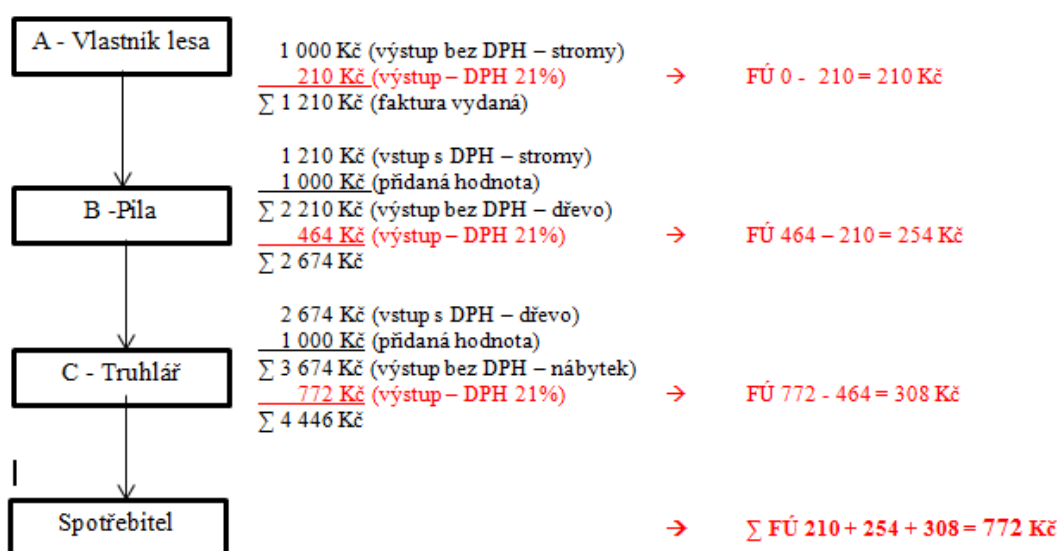
⁷ Český statistický úřad (2014b).

2.2.3 Princip DPH

Systém odvedení DPH se vztahuje na celý dodavatelsko – odběratelský řetězec včetně spotřebitele. Zjednodušeně řečeno spočívá princip DPH v odvedení daně plátcem z rozdílu mezi cenou vstupu a výstupu, tzn. daň je odvedena vždy jen jedenkrát, a to pouze z přidané hodnoty v každém stupni zpracování. Daň hradí konečný spotřebitel, tedy poplatník, ve formě procentní přírážky ke konečné ceně zboží a služeb. Reálně ale výpočet a odvedení DPH není mnohdy tak jednoduché, jelikož zde existuje mnoho různých podmínek, osvobození či zvláštních režimů.

Typickým příkladem pro jednoduché znázornění principu DPH je výroba nábytku, kdy jednotliví zpracovatelé dřeva jsou plátcí DPH.

Obrázek 2.1 – Znázornění principu DPH



Zdroj: vlastní zpracování

Jedná se o systém částečných plateb, kdy je umožněno plátcům odpočítat ze svého účtu DPH výši daně, kterou sami zaplatili jiným osobám – plátcům za své nákupy k uskutečňování ekonomických činností během předchozího stupně. Tímto mechanismem je zajištěno, že při určité konečné ceně zboží či služby, je finančnímu úřadu odvedena vždy stejná daň bez ohledu na počet zpracovatelských či distribučních stupňů (jedná – li se v každém stupni o plátce).

2.2.4 Vlastnosti DPH

Mezi pozitiva DPH patří:

- **neutralita**, tedy není znevýhodněna žádná aktivita a zavedení této vícefázové neduplicitní daně nevede k vertikální integraci mezi dodavateli a odběrateli, tedy k jejich spojování se záměrem ovlivnění daňového zatížení jako např. u daně z obrátu – duplicitní vícefázové daně,
- **snadná použitelnost v mezinárodním obchodě**, čehož je využito také v rámci intrakomunitárního plnění, harmonizace systému DPH na úrovni EU přispívá k vytvoření jednotného trhu v rámci EU,
- **transparentnost**, tedy možnost zdaňovat nejen zboží, ale i služby, teoreticky je zdaněn každý prodej,
- **výnosnost pro státní příjmy**, jak již vyplývá z tab. 2.1 je DPH nedílnou součástí daňových příjmů, a to pro její všeobecnost, je uvalena takřka na všechny služby a zboží, žádný občan se tedy placení DPH nevyhne,

a mezi negativa jsou zahrnovány:

- **administrativní náročnost** – evidence DPH, (nedoporučuje se rozvojovým zemím),
- **velký vliv na cenu komodit,**
- **zvýšení inflace.**⁸

2.2.5 Správa DPH

Správa DPH je v ČR uskutečňována prostřednictvím finančních úřadů a jejich územních pracovišť. Dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky je zřízeno 14 finančních úřadů, kdy každý vykonává působnost v jednom ze 14 vyšších samosprávných celků, tedy krajů. Dále je zřízen i specializovaný finanční úřad, jenž vykonává působnost na celém území ČR.

Ve vybraných případech dovozu zboží vykonává správu DPH v ČR také celní orgán, a to např. při nezákonném dovozu zboží nebo při porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo zboží dovezeno.⁹

⁸ Šíroký (2008, s. 178).

2.2.6 Územní působnost

V § 3 zákona o DPH je vymezeno území, v němž se daný předpis uplatňuje. Tuzemskem se myslí ČR, členským státem je území členského státu EU, s výjimkou území, na které se nevztahuje Smlouva o EU a Smlouva o fungování EU. Třetí zemí se rozumí země mimo EU. Tato různá území je potřeba rozlišovat z důvodu aplikace odlišných režimů a pravidel při transakcích s obchodníky z daného území.

2.2.7 Daňové subjekty

a) Osoba povinná k dani

Vůbec klíčovým pojmem zákona o DPH je **osoba povinná k dani**, jež je vymezena v § 5 zákona o DPH. Jedná se o FO či PO, která uskutečňuje ekonomickou činnost. Ekonomickou činností se dle § 5 odst. 2 zákona o DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytující služby nebo soustavné využití hmotného či nehmotného majetku za účelem získávání příjmů. Je třeba mít na paměti, že za osobu povinnou k dani se považují také neziskové organizace, tedy PO, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, avšak uskutečňují ekonomickou činnost.

b) Osoba nepovinná k dani

Pokud naopak FO či PO neuskutečňují žádnou ekonomickou činnost, pak se jedná o **osoby nepovinné k dani**. Oproti osobě povinné k dani či jiným definovaným osobám tento pojem v zákoně o DPH přesně vymezen není, ačkoliv se v něm objevuje. Lze říci, že tímto byl nahrazen pojem „*veřejnoprávní subjekt*“, který se ještě do konce roku 2009 v zákoně objevoval. Veřejnoprávním subjektem byla myšlena instituce, např. obec či kraj, které jsou činné ve veřejné správě, a kdy se při tomto výkonu nepovažují za osobu povinnou k dani.

Mezi osoby nepovinné k dani jsou zařazeni také studenti nebo zaměstnanci a všichni občané, kteří neuskutečňují ekonomickou činnost.

c) Poplatník a plátc DPH

Poplatníkem je FO či PO – konečný spotřebitel, jenž nese daňové břemeno a z jehož peněžních prostředků je daň hrazena, jelikož DPH je součástí ceny jimi nakupovaných služeb

⁹ Celní správa ČR (2005k).

a zboží. Poplatník je tedy osoba, která již k nakoupenému zboží či službě nepřidává žádnou hodnotu, ale spotřebovává její.

DPH je finančními úřady od poplatníků vybírána prostřednictvím **plátců**. Plátci jsou osoby povinné k dani, které mají povinnost daň vybrat, vypočítat a odvést finančnímu úřadu. Situací či událostí, díky kterým se osoba povinná k dani stává plátcem, je hned několik. Tyto jsou definovány v § 6 až § 6f zákona o DPH, o čemž bude dále pojednáváno v samostatné kapitole Obrat a registrace.

d) Identifikovaná osoba

Dalším daňovým subjektem v pojmosloví zákona o DPH je **identifikovaná osoba**, kterou se stává osoba povinná k dani, příp. právnická osoba nepovinná k dani, která není plátcem DPH, ale splnila podmínky stanovené v § 6g až § 6l zákona o DPH. V podstatě se jedná o přijatá plnění, která jsou uskutečňována ze zemí EU. Identifikovaná osoba má oproti plátcovi rozdílná práva a povinnosti z pohledu zákona o DPH. Stane-li se osoba povinná k dani identifikovanou osobou, v rámci tuzemských plnění se pro ni takřka nic nemění, je v pozici tzv. „*neplátce*“, avšak v případě transakcí ze zemí EU musí identifikovaná osoba daň přiznat a zaplatit, ale nárok na odpočet uplatnit nemůže.

e) Další daňové subjekty dle § 4 zákona o DPH

Osoba povinná či nepovinná k dani, plátce a identifikovaná osoba nejsou jediné daňové subjekty, se kterými je možné setkat se v zákoně o DPH, tento právní předpis je plný definic a pojmů a zejména § 4 zákona o DPH slouží k jejich objasnění.

Definice **osoby registrované k dani** se dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o DPH obecně vztahuje na osoby, kterým bylo přiděleno daňové identifikační číslo k obchodování mezi členskými státy. V tuzemsku se tedy jedná o plátce DPH a identifikovanou osobu.¹⁰

Osobou neusazenou v tuzemsku dle § 4 odst. 1 písm. m) zákona o DPH je osoba povinná k dani, která, jak už vyplývá z názvu, nemá sídlo v tuzemsku, ale uskuteční zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Navíc v tuzemsku nemá stálou provozovnu nebo ji má, ale tato se daného plnění neúčastní.

Osoba povinná k dani se sídlem či provozovnou v jiném členském státě, která je v daném státě v obdobném postavení jako v tuzemsku osoba povinná k dani, která není plátcem, se dle § 4 odst. 1 písm. n) zákona o DPH nazývá **osvobozená osoba**.

¹⁰ Ledvinková, Kuneš a Vondrák (2014).

2.2.8 Předmět daně

V ustanovení § 2 zákona o DPH se nachází základní množina transakcí, které jsou předmětem daně. Předmětem daně jsou zdanitelná plnění, pokud tato plnění nejsou od daně osvobozena. Zdanitelná plnění, která jsou předmětem daně, jsou rozdělena na uskutečněná plnění a přijatá plnění.

- **Uskutečněná plnění** realizuje za úplatu osoba povinná dani ve prospěch jiné osoby s místem plnění v tuzemsku, a to vše v rámci své ekonomické činnosti. Mezi taková plnění jsou řazeny:
 - a) dodání zboží a
 - b) poskytnutí služby.
- **Přijatá plnění** jsou opět realizována za úplatu, avšak osobě povinné k dani je poskytuje jiná osoba:
 - a) poskytnutí služby osobou povinnou k dani z jiného členského státu nebo zahraniční osobou povinnou k dani,
 - b) pořízení zboží z jiného členského státu EU,
 - c) pořízení zboží (příloha č. 5 zákona o DPH) s místem plnění v tuzemsku, kdy se jedná o plnění, která spadají do režimu přenesení daňové povinnosti,
 - d) poskytnutí stavebních nebo montážních prací dle CZ-CPA 41 až 43, kdy se opět jedná o zvláštní režim,
 - e) pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu EU za úplaty osobou nepovinnou k dani,
 - f) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku, kdy dovozem se rozumí překročení zboží ze třetí země na území EU.

V zákoně o DPH, konkrétně v § 2a, nechybí také výčet plnění, která **nejsou předmětem daně**. Jedná se o plnění, která jsou vyčleněná z předmětu daně za specifických podmínek:

- pořízení zboží z jiného členského státu za předpokladu, že toto plnění by bylo v tuzemsku osvobozeno od daně (dle § 68 odst. 1 – 10 zákona o DPH),
- jedná – li se o pořízení zboží, které je předmětem daně, s použitím některého ze zvláštních režimů, či přechodného režimu,

- předmětem daně není také pořízení zboží z jiného členského státu, pokud celková hodnota zboží nepřesáhla v běžném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč. Zde je potřeba zdůraznit, že se opravdu jedná o kalendářní rok, nikoliv o 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, jako je tomu u sledování překročení obratu pro účely registrace k plátcovství DPH. Následující podmínka se vztahuje pro níže uvedené osoby:

- a) osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- b) osvobozená osoba, která není plátcem,
- c) osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- d) osoba povinná k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo
- e) právnická osoba nepovinná k dani.

Další případy, které nemůžeme považovat za plnění, která jsou předmětem daně, i když jsou uskutečňovány osobami povinnými k dani, za úplatu a v rámci ekonomické činnosti, jsou např. náhrady škod, smluvní pokuty a penále nebo kauce jako zajišťovací prostředek. Tato plnění se do daňového přiznání ani souhrnného hlášení neuvádějí.

2.2.9 Místo plnění

Správné určení místa plnění je klíčové pro posouzení, zda má být daň z plnění přiznána a zaplacená v tuzemsku či nikoliv, případně kde se uskutečňuje plnění osvobozené. Pro posouzení místa plnění se použijí § 7 až § 12 zákona o DPH. Osobou povinnou přiznat a zaplatit daň není vždy osoba, která plnění uskutečňuje, zejména pokud se jedná o pravidla při obchodování mezi členskými státy EU. Jedná o právní fikci, proto místo plnění nelze stanovit dle nějaké logičnosti či skutečného odehrání dané transakce, vždy je nutno použít příslušná ustanovení zákona o DPH.

2.2.10 Obrat a registrace

Obrat, jakožto pojem, je vymezen poněkud rozdílně dvěma právními předpisy, a to zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon

o účetnictví), a zákonem o DPH. Tyto dvě definice nelze zaměňovat a pro účely monitoringu splnění podmínky registrace dle § 6 zákona o DPH a vůbec celkově pro účely DPH (např. také 101a odst. 3 písm. a) je potřeba pracovat s definicí obratu vymezenou v § 4a zákona o DPH, kdy se obratem rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:

- a) zdanitelné plnění,
- b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a zákona o DPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Je velice důležité, že do výpočtu obratu není zahrnována úplata z prodeje dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, jedná se o příležitostnou činnost, která by neměla ovlivňovat výpočet obratu dle zákona o DPH.

Registrace k DPH je možná vždy po splnění určitých podmínek. Musí se jednat o osobu povinnou dani, která uskutečňuje či bude uskutečňovat ekonomickou činnost.

a) Dobrovolná registrace dle § 6f zákona o DPH

Velmi často se stává, že osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku již při zahájení podnikatelské činnosti či v průběhu podnikání podá registraci k DPH, aniž by to po něm bylo právními předpisy vyžadováno. Plátcem se stává ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí o dobrovolné registraci příslušným správcem daně.

Jelikož dobrovolná registrace přichází v úvahu i v případě, že osoba povinná k dani teprve bude uskutečňovat zdanitelná plnění (pokud se dobrovolná registrace podává při zahájení podnikatelské činnosti), pak může finanční úřad požadovat příslušné dokumenty, které relevantnost budoucího uskutečňování zdanitelného plnění potvrdí, jako je např. nájemní smlouva na sídlo, smlouva o bankovním účtu či již vystavené faktury.

b) Registrace z titulu překročení obratu dle § 6 zákona o DPH

Při překročení podmínek definovaných v § 6 zákona o DPH má osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku povinnost podat přihlášku k registraci k DPH, pokud překročí **obrat 1 000 000 Kč** za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Jedná se o klouzavou lhůtu a osoba povinná k dani tak musí každý kalendářní měsíc zpětně kontrolovat 12 předešlých kalendářních měsíců, zda není povinná podat přihlášku k registraci DPH.

Jelikož je v ČR stanoven určitý obrat pro povinnost registrace k plátcovství DPH, jsou tímto drobní podnikatelé s nižšími obraty, tedy FO a PO, které výše zmíněný obrat nepřekročí, od plátcovství DPH osvobozeni. V ČR je mezi daňovými subjekty takové osvobození vnímáno jako samozřejmost, ve všech státech EU ale takové ustanovení v příslušném zákoně o DPH nenalezneme. Například ve Španělsku, Švédsku či Norsku osvobození od plátcovství neexistuje.¹¹ V § 6 zákona o DPH tvoří výjimku osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet, zde není důvod, aby se tyto osoby staly plátcí, jelikož by jejich vlastní daň byla vždy nulová. Přihlášku musí plátce podat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat. V okamžiku, kdy tuto povinnost nesplní, správce daně jej zaregistruje zpětně, a plátce musí počítat se sankcemi dle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řad). Plátcem se pak stává od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat.

c) Registrace z jiných důvodů dle §6b až § 6e zákona o DPH

V případě, že je osoba povinná k dani, neplátce, **společníkem společnosti** a byť jen jeden ze společníků se stane plátcem z jakéhokoli důvodu, musí toto oznámit ostatním společníkům do 15 dnů, kteří se spolu s ním stávají od shodného dne také plátcí.

Osoba povinná k dani, která dosud nebyla plátcem, se jím stává také při nabytí majetku, a to ve speciálních případech. Nabývá – li majetek na základě rozhodnutí o **privatizaci**, stává se dnem nabytí majetku plátcem. Dále v případě, že dochází k **přeměně společnosti**, je osoba povinná k dani plátcem ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, pokud na ni přechází či je převáděno jmění zanikající či rozdělované společnosti, která byla plátcem.

Plátcem se stává také **dědic**, osoba povinná k dani, která je oprávněna pokračovat v ekonomické činnosti po zemřelém plátcí, a to ke dni přechodu daňové povinnosti zůstavitele.¹²

Může také nastat situace, kdy osoba povinná k dani, která v tuzemsku není plátcem, založí **provozovnu** mimo tuzemsko a prostřednictvím této provozovny uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku, pak má v tuzemsku povinnost registrovat se k DPH a plátcem se stává ke dni uskutečnění takové služby či zaslání zboží.

¹¹ European Commission (2014c).

¹² Ledvinková, Kuneš a Vondrák (2014).

V zákoně o DPH nechybí také ustanovení o povinnosti registrace **zahraničních osob**, tedy osob povinných k dani, které v tuzemsku nemají sídlo ani provozovnu. Tato situace nastává zejména v případě, že taková osoba poskytne plnění s místem plnění v tuzemsku českému občanovi, který jako osoba nepovinná k dani nemá povinnost daň přiznat a zaplatit. Zahraniční osoba se ke dni poskytnutí tohoto plnění stává plátcem DPH v tuzemsku.

2.2.11 Základ daně a výpočet daně

Pro správný odvod daně z přidané hodnoty je nutné určit základ daně. Ten pak slouží k následnému výpočtu daně v závislosti na příslušné sazbě. Dle § 36 odst. 1 je základem daně obecně vše, co jako úplatu plátce přijal nebo mu náleží za uskutečněné zdanitelné plnění, a to včetně částky spotřební daně. Mimo to základ daně zahrnuje také:

- jiné daně, cla, dávky nebo poplatky,
- spotřební daň pokud zákon nestanoví jinak v § 41 (při podmíněném osvobození od spotřební daně),
- energetické daně,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, které jsou účtovány příjemci plnění,
- při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Výpočet daně u dodání zboží či poskytnutí služby se provede dle § 37 zákona o DPH, kdy přicházejí v úvahu následující dvě možnosti výpočtu:

- **Metodou „zdola“** - daň se vypočte ze základu daně stanoveného podle § 36 zákona o DPH jako součin úplaty za zdanitelné plnění bez daně a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je výše sazby daně (pro rok 2015 by v čitateli byly doplněny čísla 21, 15 nebo 10) a ve jmenovateli číslo 100.

$$\text{daň} = \text{základ daně} \cdot \frac{\text{sazba daně}}{100} \quad (2.1)$$

- **Metodou „shora“** - daň může být rovněž vypočtena součinem úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně DPH, a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je sazba daně (pro rok 2015 tedy opět 21, 15 nebo 10) a ve jmenovateli součet čísla v čitateli a čísla 100. Koeficient, značen zkratkou K , se zaokrouhluje na čtyři desetinná místa a bude vypočítán následovně:

$$K = \frac{\text{sazba daně}}{\text{sazba daně} + 100} \quad (2.2)$$

A následně může být vypočtena daň:

$$\text{daň} = \text{cena s DPH} \cdot K \quad (2.3)$$

Koeficienty pro sazby daně platné pro rok 2015 činí:

- 21 % - 0,1736
- 15 % - 0,1304
- 10 % - 0,0909

2.2.12 Odpočet daně

Odpočtem daně se rozumí daň na vstupu z přijatého zdanitelného plnění, které plátce použije k uskutečňování svých ekonomických činností, pokud jsou splněny podmínky stanovené dle § 72 a 73 zákona o DPH.

V případě, že je přijaté zdanitelné plnění použito výhradně k uskutečňování ekonomických činností, má plátce **nárok na plný odpočet daně**. Po splnění podmínek lze nárok na odpočet standardně uplatnit ve lhůtě tří let od měsíce, jenž následuje po měsíci, ve kterém vznikl nárok na odpočet.

Dále mohou nastat dvě situace, kdy bude mít plátce nárok na **odpočet pouze v částečné výši**. První možností je případ, kdy je přijaté zdanitelné plnění použito nejen k ekonomickým činnostem, ale také k činnostem s nimi nesouvisejícími. Plátce má pak **nárok na odpočet pouze v poměrné výši**, kdy na základě stanovení skutečného podílu použití plnění nebo kvalifikovaným odhadem je k výpočtu nároku na odpočet využíván poměrný koeficient. Nárok na odpočet je stanoven následujícím způsobem:

$$\text{Odpočet v poměrné výši} = \text{daň na vstupu} \cdot \text{poměrný koeficient} \quad (2.4)$$

Druhou možností je situace, kdy plátce použije přijaté zdanitelné plnění vedle plnění s nárokem na odpočet daně také k plnění osvobozeným bez nároku na odpočet daně, má **nárok na odpočet v krácené výši**.

$$\text{Odpočet v krácené výši} = \text{daň na vstupu} \cdot \text{kráticí koeficient} \quad (2.5)$$

V běžném kalendářním roce se jako kráticí koeficient využívá tzv. „zálohový koeficient“, což je vypořádací koeficient z předešlého roku. Neprováděl-li plátce v předešlém roce krácení odpočtu dle § 76 zákona o DPH, stanoví kráticí koeficient kvalifikovaným odhadem. Krácení odpočtu se tedy v řádných daňových přiznáních neprovádí dle skutečnosti, ale pouze „zálohově“. Na konci roku, a to v řádném daňovém přiznání za poslední zdaňovací období, se provede výpočet vypořádání odpočtu v krácené výši ze skutečných údajů a tento koeficient bude používán opět v následujícím roce jako „zálohový koeficient“. **Výpočet vypořádacího koeficientu** na konci roku vypadá následovně:

$$VO = \frac{\sum UP \text{ s } NO + \sum UP \text{ bez } NO}{\sum UP \text{ bez } NO} \quad (2.6)$$

Kde VO znamená vypořádací koeficient, UP s NO znamená uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně a UP bez NO uskutečněná plnění bez nároku na odpočet. Do výpočtu vypořádacího koeficientu se nezapočítávají některá plnění definovaná v § 76 odst. 4 zákona o DPH. Je-li koeficient dle vzorce (2.6) roven či větší než 95 %, považuje se za roven 100 %. Po výpočtu vypořádacího koeficientu plátce provede vypořádání odpočtu daně za všechna zdaňovací období daného kalendářního roku neboli vypořádaného období následovně:

$$VO = (\sum \text{daň na vstupu} \cdot VK) - \sum \text{skutečně UKNO za všechna ZO} \quad (2.7)$$

Kde VO znamená vypořádání odpočtu, VK vypořádací koeficient, UKNO uplatněný krácený nárok na odpočet a ZO zdaňovací období. Má-li plátce nárok na odpočet pouze v částečné výši, je možné uplatit nárok na odpočet dle § 73 odst. 4 zákona o DPH nejpozději za poslední zdaňovací období v daném kalendářním roce.

Použije-li plátce ve lhůtě tří let obchodní majetek s výjimkou dlouhodobého majetku pro jiné účely než zohlednil při uplatnění původního odpočtu, je povinen provést **vyrovnání odpočtu daně**, a to v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém nastaly skutečnosti, které zakládají povinnost či možnost provést toto vyrovnání. Výpočet se provede následujícím způsobem:

$$VOD = \text{výše NO k okamžiku použití OM} - \text{výše původně UpNO} \quad (2.8)$$

Kde VOD znamená vyrovnání odpočtu daně, NO nárok na odpočet, OM obchodní majetek a UpNO uplatněný nárok na odpočet.

Naopak **úprava odpočtu daně** definovaná v ustanoveních § 78 až 78d zákona o DPH se týká jen dlouhodobého majetku, avšak pořízeného až od 1. 4. 2011. Úprava odpočtu daně se provede v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, ve kterém nastaly skutečnosti zakládající povinnost nebo možnost úpravu odpočtu provést, a to pouze tehdy, je-li rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet daně větší než 10 procentních bodů.

$$\text{Úprava odpočtu daně} = \text{daň na vstupu} \cdot \frac{(UNO\ 1 - UNO\ 2)}{\text{lhůta pro úpravu odpočtu}} \quad (2.9)$$

Kde UNO 1 je ukazatel nároku na odpočet daně v roce změny použití dlouhodobého majetku a UNO 2 je ukazatel nároku na odpočet v roce pořízení majetku. Lhůta pro úpravu odpočtu dlouhodobého majetku činí 5 let, avšak 10 let je u nemovitostí a jeho technického zhodnocení.

2.2.13 Zdaňovací období

Dle § 99 zákona o DPH je primárně zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Při splnění podmínek definovaných v § 99a zákona o DPH je však možnost podat žádost o prodloužení zdaňovacího období na kalendářní čtvrtletí, tato změna musí být ohlášena nejpozději do měsíce ledna v příslušném zdaňovacím období. O tzv. „čtvrtletní plátcovství“ může zažádat osoba, která:

- není nespolehlivým plátcem (stane-li se však nespolehlivým plátcem v průběhu toho, co uplatňuje zdaňovací období kalendářní čtvrtletí, je jeho zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, a to následující kalendářní měsíc po kalendářním čtvrtletí, v němž se stal nespolehlivým plátcem),
- není skupinou,
- jejíž obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč.

Čtvrtletní zdaňovací období standardně nemohou uplatnit nově registrovaní plátcí, a to v kalendářním roce, kdy byli registrovaní k DPH, a v kalendářním roce následujícím.

Poněkud složitější situace nastává v případě, že se plátce nachází v insolventci a je následně soudem rozhodnuto o úpadku. V takovém případě se vcelku pravidelně stane, že se za běžné zdaňovací období podávají dvě daňová přiznání. Jedno daňové přiznání

za období od prvního dne zdaňovacího období končící dnem předcházejícím rozhodnutí o úpadku a následně druhé daňové přiznání za období počínající dnem účinku rozhodnutí o úpadku a končící posledním dnem zdaňovacího období.

2.2.14 Daňové přiznání a souhrnné hlášení

Daňové přiznání musí být podáno **do 25 dnů po skončení zdaňovacího období**, což platí jak pro plátce, tak pro identifikované osoby. V této lhůtě je také splatná daň. Plátce vyplní daňové přiznání dle evidence, vztahující se k příslušnému zdaňovacímu období, vedené v souladu s § 100 a § 100a do platného tiskopisu zveřejněném např. na stránkách MF. Nyní je povinnost podávat přiznání pouze elektronickou formu např. prostřednictvím webových stránek daňového portálu České daňové správy v aplikaci EPO. Existují ale výjimky, např. pro malé podnikatele, kdy není povinností využívat elektronickou formu podání přiznání k DPH. Jedná se zejména o FO plátce, jejichž obrát za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhnul 6 000 000 Kč¹³. Tato výjimka neplatí v případě, že má tento daňový subjekt či jeho zástupce zpřístupněnou datovou schránku nebo má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Předpokládá se, že v následujících letech bude elektronické podání závazné pro všechny plátce. Plátcí vzniká dle § 101 zákona o DPH povinnost podat daňové přiznání i v případě, že za zdaňovací období nemá daňovou povinnost ani nadměrný odpočet.

Daňové přiznání identifikované osoby obsahuje pouze transakce s jinými členskými státy, plnění s místem plnění v tuzemsku neobsahuje, jelikož není plnohodnotným plátcem. V případě, že v daném zdaňovacím období uskuteční pouze transakce v rámci tuzemska, tudíž daňová povinnost by byla nulová, oproti plátcí daňové přiznání nepodává.¹⁴

Dalším tiskopisem, který je v určitých případech nutno podávat příslušnému správci daně je **souhrnné hlášení**, které musí být **vždy podáno elektronicky** bez jakýchkoliv výjimek. Souhrnné hlášení podává plátce, který dodal zboží do jiného členského státu nebo zde přemístil svůj obchodní majetek a také jestliže poskytl službu s místem plnění v jiném členském státě, je-li povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

Jsou rozlišovány tři druhy daňového přiznání dle vazby na lhůtu podání, a to **řádné** (§ 135 daňového řádu), **opravné** (§ 138 daňového řádu) a **dodatečné** (§ 141 daňového řádu).

¹³ Generální finanční ředitelství (2015f).

¹⁴ Ledvinková, Kuneš a Vondrák, (2014).

Souhrnné hlášení se standardně podává jako řádné (§ 137 daňového řádu) a v případě, že daňový subjekt zjistí, že hlášené údaje jsou nesprávné, podává **následné souhrnné hlášení** (§ 142 daňového řádu).

2.2.15 Nespolehlivý plátce

Poměrně novým statutem plátce při závazném neplnění svých daňových povinností vztahující se ke správě daní je dle § 106a zákona o DPH nespolehlivý plátce. Tento institut by měl primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH a také by měl plátce motivovat k řádnému plnění svých povinností. V neposlední řadě by měl varovat také ostatní plátce, kteří obchodují s nespolehlivým plátcem, jelikož v takovém případě se plátce, jakožto příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce, stává dle § 109 odst. 3 zákona o DPH ručitelem za nezaplacenou daň z tohoto plnění. Informace o nespolehlivém plátcovi musí být zveřejněna způsobem zajišťujícím dálkový přístup, např. v registru plátců DPH na internetu. Plátcovi by tedy měli být na pozoru, s kým obchodují.

Dle informací GFŘ k aplikaci §106a zákona o DPH se za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považují např. situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu a kdy:

- bude platebním výměrem vyměřena nebo doměřena DPH v minimální výši 500 000 Kč. (do této minimální částky se nezapočítává příslušenství daně), lze přihlížet výhradně k porušení povinností vztahující se k řízením zahájeným po 1. 1. 2013,
- se plátce zapojil do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena DPH a správce daně vydal u tohoto plátce po 1. 1. 2013 zajišťovací příkaz, který nebyl ve stanovené lhůtě uhrazen,
- je u plátce po dobu nejméně tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců kumulativní nedoplatek na DPH nejméně 10 000 000 Kč bez příslušenství daně, a to z daňových povinností od 1. 1. 2013, kdy tento stav při vydání statusu nespolehlivého plátce trvá,
- dojde k porušení zákonem stanovených povinností, což má za následek neuznání plátcem uplatňovaného nároku na odpočet DPH a vyměření

nebo doměření DPH jinak než plátce deklaroval v podaném řádném či dodatečném přiznání DPH.

Správce daně však ještě přihlíží k okolnostem zvláštního zřetele, které vedly právě k nesplnění zákonných povinností v oblasti DPH, viz výše (např. živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, atd). V případě, že je vydáno rozhodnutí o udělení statusu nespolehlivého plátce, má plátce možnost se do 15 dní od doručení rozhodnutí odvolat. Rozhodnutí má ve standardních případech odkladný účinek a tudíž se plátce stává nespolehlivým plátcem až dnem nebytí právní moci tohoto rozhodnutí.

3 Legislativní vývoj DPH v letech 2011 až 2015

Hlavním příčinou, proč je zákon o DPH neustále aktualizován je zejména vstup ČR do EU a tedy závazek zavést společný systém DPH zejména k vytvoření jednotného trhu na území EU. Primárním pramenem práva EU jsou Smlouvy, jež jsou základním stavebním kamenem určující klíčové cíle, pravidla fungování orgánů EU, způsoby přijímání rozhodnutí a vztahy mezi EU a členskými státy. Jednotlivé cíle Smluv EU jsou naplňovány zapomocí několika druhů právních aktů neboli sekundárního pramene práva EU, jedná se o nařízení, směrnice a rozhodnutí.¹⁵ Právě implementací směrnic EU členskými státy do svých právních předpisů dochází k harmonizaci práva s legislativou EU. Směrnice jsou právním aktem stanovující cíl, kterého musí jednotlivé členské státy dosáhnout. Většinou mají členské státy možnost určité volby implementace směrnice (např. jsou Směrnicí Rady stanoveny minimální základní a snížené sazby DPH, nikoli přesné a striktní výše sazeb závazné pro všechny členské státy).

Dalšími důvody novelizace zákona o DPH jsou bezpochyby také uplatňování fiskální politiky, tedy ovlivňování daňových příjmů a v neposlední řadě efektivnější výběr daní a zamezení daňových úniků, o což samozřejmě aktivně usiluje také EU.

V následujících kapitolách budou již rozebrány nejvýznamnější změny v zákoně o DPH v letech 2011 až 2015.

3.1 Legislativní změny zákona o DPH v roce 2011

Rok 2011 je v souvislosti se změnami a novinkami v oblasti daní opravdu bohatý. Původně měly být všechny novely týkající se DPH provedeny s účinností k 1. 1. 2011, avšak vzhledem k časové tísní a změnám některých ustanovení např. novela zákona o DPH nebo tzv. technická novela daňového řádu nabyly účinnosti až během roku 2011.

Zásadní novinkou v roce 2011 s účinností k 1. 1. 2011 je nový právní předpis vztahující se ke správě všech daní vybíraných na území ČR – **zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád**, ve znění pozdějších předpisů, kterým byl zcela nahrazen dosavadní procesní předpis, a to **zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků**, ve znění pozdějších předpisů. Nový daňový řád byl publikován ve sbírce zákonů již v roce 2009, a jelikož v mezidobí platnosti

¹⁵ Evropská unie (2004e)

a účinnosti došlo ještě k nalezení určitých nesrovnalostí, muselo MF vydat ještě **technickou novelu daňového řádu č. 30/2011 Sb.**, která však nebyla včas schválena, a tak nebyla účinnosti o něco později než daňový řád, a to 1. 3. 2011. Všechny nesrovnalosti, které byly projednávány mezi odbornou veřejností a MF, týkající se nového daňového řádu, však technickou novelou vyřešeny nebyly. Daňový řád přinesl ve sféře daní celou řadu novinek, které se pochopitelně velice úzce dotýkají také DPH.

Nyní už k novelizaci zákona o DPH. Dne 1. 4. 2011 nabyl účinnosti **zákon č. 47/2011 Sb.**, kterým se velice značným způsobem měnil zákon o DPH. Jedním z hlavních důvodů tak rozsáhlé novely byl závazek ČR transportovat do svého právního řádu směrnice EU. Některá ustanovení Směrnice Rady a souvisejících novel mají povahu obligatorní, a tedy bylo nutné tato ustanovení vnést do českého právního řádu. Novelu zákona o DPH z roku 2011 ovlivnily následující novely legislativy EU z roku 2010, resp. 2009:

- **Směrnice Rady 2010/88/EU** ze dne 7. 12. 2010, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu, kdy touto novelou byla prodloužena platnost minimální základní sazby (15 %) až do roku 2015,
- **Směrnice Rady 2010/66/EU** ze dne 14. 10. 2010, kterou se mění směrnice Rady 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení DPH stanovené směrnicí Rady, kdy je prodloužena lhůta pro podání žádosti o vrácení DPH v jiném členském státě za rok 2009,
- **Směrnice Rady 2010/23/EU** ze dne 16. 3. 2010, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů,
- **Směrnice Rady 2009/162/EU** ze dne 22. 12. 2009, kterou se mění Směrnice Rady.

V souvislosti s výše uvedenými změnami ve správě daní a zejména s novelou zákona o DPH byl zveřejněn také zcela nový tiskopis přiznání k DPH, který oproti loňskému, používanému do 31. 12. 2010, doznal několika zásadních změn. Úpravy na první straně byly spíše formálního rázu, kdežto na straně druhé úpravy bezprostředně navazovaly na chystané změny v legislativě. Některé řádky přibyly, jiné byly vypuštěny a celkově došlo k jinému řazení a přečíslování řádků. V souvislosti s novým daňovým řádem byla uložena povinnost za určitých situací přikládat spolu s přiznáním i přílohy. Tato verze tiskopisu je s drobnými změnami i nadále používána dnes, tedy v roce 2015.

3.1.1 Místo plnění

Kromě vypuštění definic některých základních pojmů z § 4 zákona o DPH (zúžení z původních dvaceti šesti definic na třináct – zejména pro jejich nadbytečnost, jelikož jejich definice vyplývá z následujících paragrafů), jsou první zásadní změny v ustanoveních týkajících se místa plnění.

Jelikož byly na území EU v nedávných letech uvedeny do provozu první přeshraniční tepelné a chladicí sítě, je nově § 7a zákona o DPH rozšířen také na **dodání chladu a tepla** (dosud zahrnoval pouze dodání plynu a elektřiny), a to z důvodu implementace Směrnice Rady č. 2009/162/EU, kde je uváděno, že stejný režim jako na zemní plyn a elektřinu by měl být uplatněn také na tepelnou nebo chladicí energii. Místo plnění zůstává nezměněno.

Místo plnění při **poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy** je nově v souladu se Směrnicí Rady posuzováno v § 10b zákona o DPH dle samostatného pravidla pro vstupné a ostatní služby. V případě služeb spočívajících v oprávnění ke vstupu je místo plnění **vždy** v místě konání této akce. Naproti tomu při poskytování ostatních služeb v oblastech definovaných v § 10b zákona o DPH (zajištění organizátorských služeb či stánku s občerstvením) je potřeba rozlišit dvě situace – v případě, že jsou služby poskytované osobě nepovinné k dani, pak místo plnění zůstává v místě, kde se akce koná, a dále může nastat situace, kdy je služba poskytnuta osobě povinné k dani a je potřeba místo plnění posuzovat dle tzv. základního pravidla při poskytnutí služby podle § 9 odst. 1 zákona o DPH. Místo plnění je sídlo příjemce těchto služeb.

3.1.2 Odpočet daně

Velice zásadních změn, až revolučních, doznaly také ustanovení zákona o DPH týkající se odpočtu daně, a to v § 72 až 79 zákona o DPH. Od roku 2011 se celkově zpřísnily podmínky nároku na odpočet daně. Jíž je možné nárokovat pouze takovou daň, kterou plátce může **prokázat** obdrženým **daňovým dokladem**, který obsahuje jak DIČ osoby odběratele i dodavatele, pokud to zákon ukládá (DIČ odběratele není potřeba u zjednodušeného daňového dokladu), tak údaje rozhodné pro výpočet daně, např. základ daně. Nárok na odpočet daně je stále možné uplatnit do tří let, avšak nově až **od měsíce následujícího po měsíci, v němž vznikl nárok na odpočet**. Stále ale platí podmínka u odpočtů v krácené výši uplatnění nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku. Stejně časové omezení platí také pro nově zavedený částečný odpočet „**odpočet v poměrné výši**” pro

použití plnění jak pro účely související s ekonomickou činností, tak s ní nesouvisející. Pro odpočet v krácené a poměrné výši byl novelou zákona o DPH zaveden společný pojem „*odpočet v částečné výši*”.

U přijatých přeshraničních plnění nadále zůstává pravidlo, že k uplatnění nároku na odpočet daně nepotřebuje plátce daňový doklad, ale postačí přiznání daně na vstupu u tohoto plnění. Primárním prokázáním tohoto plnění je však daňový doklad, plátce ale transakci může dle daňového řádu prokázat i jiným způsobem.

Striktnější pravidla jsou nastoleny i v případě špatně vypočítané daně, či chybně stanovené sazby daně na daňovém dokladu. Plátce - odběratel může uplatnit nárok na odpočet nikoliv ve výši DPH uvedené na přijatém daňovém dokladu, ale **ve výši DPH správně stanovené** v souladu se zákonem o DPH. Tzn., že v případě, že např. dodavatel uvedl chybnou sazbu daně na daňovém dokladu ve výši 20 %, plátce – odběratel může uplatnit nárok na odpočet pouze ve výši správné sazby daně, a to snížené 10%.

Také **úprava odpočtu daně u dlouhodobého majetku** dostala novou podobu. Jde o situace, kdy se v následujících letech od pořízení po stanovenou lhůtu mění rozsah použití majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, nebo v případě, že nárok na odpočet u dlouhodobého majetku plátce dříve neměl. U nemovitého majetku, a to u pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, se lhůta prodlužuje z 5 let na 10 let.

V § 4 odst. 3 písm. e) zákona o DPH je nově zakotvena definice **dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností**, a to v návaznosti na zavedení specifických pravidel v oblasti nároku na odpočet u tohoto majetku, pokud bude mít plátce možnost uplatnit nárok na odpočet pouze v částečné výši dle § 76 odst. 6 zákona o DPH. Nová pravidla se týkají nejen postupu při uplatnění nároku na odpočet daně při pořízení takového majetku, ale i nových povinností spojených s jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání, pokud jsou splněny zákonem stanovené podmínky. Princip spočívá v tom, že plátce uplatní plný nárok na odpočet daně z přijatých plnění, která použil k vytvoření majetku. Ke dni uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání bude tato skutečnost považována za zdanitelné plnění, které bude zahrnuto do daňového přiznání a v tomto přiznání také může uplatnit částečný nárok na odpočet daně.

3.1.3 Opravy základu daně a výše daně

Před novelou zákona o DPH měli plátcí v některých případech povinnost, v jiných možnost provést opravu základu daně či výše daně. Nyní je plátcům striktně uložena povinnost tuto **opravu provést vždy**, a to v případech uvedených v § 42 odst. 1 zákona o DPH. Jestliže dochází k opravě odpočtu daně, který má za následek **zvýšení daňové povinnosti** v důsledku změny základu daně či výše daně, pak má plátcé nově povinnost provést opravu v daňovém přiznání již za zdaňovací období, ve kterém se o daných okolnostech rozhodných pro vznik opravy základu daně či výše daně dozvěděl. Naproti tomu může dojít také k situaci, kdy dochází opravou ke **snížení daňové povinnosti** a plátcé musí tuto opravu zohlednit v daňovém přiznání za zdaňovací období, kdy obdržel opravný daňový doklad. Oprava je považována za samostatné zdanitelné plnění a je tedy prováděna do řádného daňového přiznání za běžné zdaňovací období.

Pojmy daňový dobropis či daňový vrubopis byly novelou zákona o DPH nahrazeny jediným pojmem **opravný daňový doklad**, který je plátcé povinen vystavit do 15 dnů ode dne zjištění skutečnosti zakládající změnu základu daně či výše daně, pokud měl povinnost vystavit řádný daňový doklad, tzn. bylo-li plnění uskutečněno osobě povinné k dani nebo právnické osobě, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání. Dříve bylo zapotřebí vrubopis či dobropis doručit pouze plátcům.

Opravu výše daně lze nově provést také **u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení** dle § 44 zákona o DPH. Pohledávka však plátcí musela vzniknout nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Dodavatel (věřitel) má tak možnost provést opravu výše daně na výstupu za dosud neuhrazené dodání zboží či poskytnutí služby pro odběratele (dlužníka). Naopak dlužník je povinen snížit svůj uplatněný nárok na odpočet.

3.1.4 Režimy přenesení daňové povinnosti

Z důvodu zamezení rozsáhlým daňovým únikům je na základě Směrnice Rady 2010/23/EU rozšířena věcná působnost tzv. „**tuzemského reverse charge**“. Název vychází z aplikace podobného systému DPH jako je tomu u reverse charge u intrakomunitárních plnění.

Tento zvláštní režim byl před novelou aplikován pouze na dodání zlata a nyní s účinností od 1. 4. 2011 také na poskytování služeb s vysokým rizikem podvodů, a to speciálně na:

- **dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH** (§ 92c zákona o DPH), např. veškeré odpady, strusky, sběrový papír, kartón, atd.,
- **obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů** (§ 92d zákona o DPH – dle směrnice výše uvedené je možné aplikovat dočasně do 30. 6. 2015),
- **poskytnutí stavebních nebo montážních prací** (§ 92e zákona o DPH s odloženou účinností od 1. 1. 2012).

Ze Směrnice Rady 2010/23/EU také vyplývá, že aplikací přenesení daňového režimu na obchodování s povolenkami by měly členské státy vypracovat hodnotící zprávu o účinnosti v boji proti daňovým únikům do 30. 6. 2014, aby bylo možné zhodnotit přínosy použití tohoto mechanismu v oblasti obchodování s povolenkami a případně prodloužit platnost na neomezenou dobu. A jelikož byla možnost použití režimu přenesení daňové povinnosti u emisních povolenek prodloužena až do 31. 12. 2018, lze předpokládat, že aplikace režimu byla v oblasti boji s daňovými úniky účinná.

Principem „tuzemského reverse charge“ je **povinnost přiznat a zaplatit daň** na straně plátce, **pro kterého je plnění v tuzemsku uskutečněno**, nikoliv plátce, který plnění poskytl. Plátce, který plnění poskytuje má povinnost vystavit daňový doklad dle § 28 odst. 2 písm a) až k) zákona o DPH a co je velice důležité – uvést na doklad sdělení, že přiznat a zaplatit daň má povinnost plátce, pro kterého je plnění uskutečněno. A jelikož se jedná o poměrně odlišný režim systému DPH oproti standardním transakcím v tuzemsku, je jak dodavatel, tak odběratel povinen vést speciální evidenci těchto plnění pro účely DPH, kdy výpis z této evidence je nutné doručit správci daně ve lhůtě daňového přiznání, a to pouze elektronicky v předepsaném formátu.

3.1.5 Ručení za daň a její zajištění

Směrnice Rady umožňuje členským státům do své legislativy vnést ještě další institut s cílem snížit daňové úniky, a to ručení za daň. Českým zákonodárcem bylo toto ustanovení zapracováno do § 109 zákona o DPH právě novelou v roce 2011. Podstatou ručení za daň je, že **odběratel ručí za nezaplacenou daň** dodavatelem za plnění, které mu bylo poskytnuto v případě, že věděl nebo vědět mohl, že daň, kterou má přiznat a zaplatit dodavatel, nebude úmyslně zaplacená. Působnost § 109 zákona o DPH je omezena pouze na plnění v tuzemsku a uskutečněna mezi dvěma plátcí.

Pro případy, kdy plátce nezná svého dodavatele a nechce riskovat, že se dostane do pozice ručitele za nezaplacenou daň za dodavatele, může využít nového ustanovení § 109g zákona o DPH, kterým je umožněno zaplatit částku daně přímo účet správce daně, nikoliv na účet dodavatele. To nepochybně předpokládá soukromoprávní dohodu mezi dodavatelem a odběratelem, aby byla faktura v rozsahu, v němž bude daň uhrazena správcí daně, považována oběma stranami za uhrazenou.¹⁶

3.1.6 Další změny v roce 2011

Na základě přijetí Směrnice Rady 2009/132/ES byl upřesněn a doplněn § 71 až § 71 g zákona o DPH o **osvobození od daně při dovozu zboží**. Od daně je nově dle § 71 odst. 2 zákona o DPH osvobozen dovoz zboží, jestliže je dováženému zboží přiznáno osvobození od cla podle Nařízení Rady č. 1186/2009, kde jsou jednotlivé položky velmi podrobně popsány. Český zákonodárce zvolil pouze uvedení druhu zboží, které podléhají osvobození od DPH s odkazem na příslušné Nařízení Rady.¹⁷ Dále byl zaveden limit pro osvobození od DPH při dovozu zboží nepatrné hodnoty. Nyní je dle § 71 odst. 3 zákona o DPH osvobozen dovoz zboží, jehož úhrnná hodnota nepřesahuje 22 EUR, s výjimkou alkoholických nápojů, parfémů, toaletní vody, tabáku a tabákových výrobků.

Také podmínky **stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti** zaznamenaly změnu v návaznosti na daňový řád. Nyní v případě že se daňový subjekt neregistruje k DPH ve lhůtě stanovené zákonem o DPH, je mu daň vyměřena dle § 98 zákona o DPH náhradním způsobem, a to ze základu daně, kterým je souhrn úplat náležejících osobě povinné k dani za všechna uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně, za období, kdy se osoba povinná k dani měla registrovat a neučinila tak. Je umožněn také nový způsob zrušení registrace ze strany správce daně ale i plátce daně v případě, že plátce uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně.

U přeshraničního plnění v případě poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani povinnost přiznat daň již nově není vázaná pouze na den uskutečnění zdanitelného plnění, ale také na poskytnutí úplaty. Povinnost přiznat daň je ke dni, který nastane dříve.

¹⁶ Holubová (2011).

¹⁷ Nováková (2010).

3.2 Legislativní změny zákona o DPH v roce 2012

Začátek roku 2012 přinesl další novelu zákona o DPH, tzv. „sazbovou“, která je realizována **zákonem č. 370/2011 Sb.** Je tedy zřejmé, že zásadní novinkou bude změna ve výši sazeb DPH, což ale pochopitelně nebude jediná změna v zákoně o DPH. Mění se i některá další ustanovení zákona o DPH, avšak tyto ve srovnání se změnami sazeb poměrně unikly pozornosti široké veřejnosti, mnohdy totiž šlo zejména o odstranění chyb, nejasností a upřesnění některých sporných ustanovení v souvislosti s rozsáhlou novelou zákona o DPH v roce 2011. Novelizace byla tentokrát včas schválena, a tak nabyla účinnosti dle původního plánu k 1. 1. 2012, resp. 1. 1. 2013.

Od počátku roku 2012 jsou však ve Sbírce zákonů evidovány dva právní předpisy, kterým se aktualizuje zákon o DPH. Tím druhým je **zákon č. 325/2011 Sb.**, kterým bylo omezeno osvobození zdravotních služeb od daně. Vliv na zákon o DPH v roce 2012 měly ještě tyto právní předpisy s účinností během roku 2012, kterými se ale novelizovaly jiné právní předpisy, avšak v souvislosti s jejich změnou musel být pozměněn také zákon o DPH:

- **zákon č. 167/2012 Sb.**, který upravuje některé dokumenty v elektronické podobě,
- **zákon č. 333/2012 Sb.**, který mimo jiné obsahuje i legislativně-technickou novelu zákona o DPH týkající se § 48a.

3.2.1 Změna výše snížené sazby

Patrně nejvýraznější změnou je zvýšení snížené sazby daně, a to z původních 10 % na **14 %**. Základní sazba ve výši 20 % zůstává i v roce 2012 nezměněna. V souvislosti se změnou výše sazeb daně musela být poupravena některá ustanovení týkající se snížené sazby daní, a to § 37, § 38 a § 41 zákona o DPH. Ostatních ustanovení se tato změna netýká, jelikož se nezměnil systém dvou sazeb daně, a tak se v zákoně o DPH stále hovoří o snížené a základní sazbě daně.

Aplikaci sazeb daně v návaznosti na změnu snížené sazby daně v roce 2012 řeší také přechodná ustanovení v bodě 3. a 6. zákona č. 370/2011 Sb., kdy je potřeba stanovit, jaká výše sazby daně se použije v případech jako je např. vyúčtování spotřeby vody, tepla, apod., kdy zúčtovací období zahrnuje jak spotřebu v kalendářním roce 2011 tak v roce 2012;

nebo v případě, že plátce obdrží úplatu za zdanitelné plnění podléhající snížené sazbě daně do 31. 12. 2011, ze které mu vznikla povinnost přiznat daň až po 1. 1. 2012.

Návrh novely zákona o DPH obsahuje i změny s účinností ode dne 1. 1. 2013, kdy nejdůležitější z nich je nahrazení snížené a základní sazby jedinou sazbou ve výši 17,5 %, což však bylo nakonec zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů odloženo s účinností až od 1. 1. 2016.

3.2.2 Daňové doklady

Tak významné změny, jako přinesla novela zákona o DPH v oblasti daňových dokladů v roce 2011, se v roce 2012 nedějí, avšak lze sledovat drobné úpravy některých ustanovení definujících opravný daňový doklad či souhrnný opravný daňový doklad.

Právě § 45 odst. 1 zákona o DPH upravující **náležitosti opravného daňového dokladu** byl pozměněn. Jedná se o zúžení povinných údajů na tomto dokladu, kdy původně se náležitosti vcelku shodovaly s náležitostmi běžného daňového dokladu. Od roku 2012 na opravném daňovém dokladu nemusí být uváděny veškeré náležitosti dle původního daňového dokladu, jako je rozsah a předmět plnění, datum vystavení dokladu, datum uskutečnění plnění či přijetí úplaty, jednotková cena, základ daně, sazba DPH či výši daně. Ostatní náležitosti zůstávají nezměněny.

V souhrnném opravném daňovém dokladu dle § 45 odst. 2 zákona o DPH, kdy dochází k opravám většího množství plnění uskutečněných na základě několika původních daňových dokladů, byly v souvislosti předchozí praxe z roku 2011 požadavky také zmírněny. Již není nutné uvádět evidenční čísla všech původních daňových dokladů, postačí uvést pouze souhrnné rozdíly. Také nově u vystavovaných dokladů dle § 45 odst. 1 zákona o DPH není potřeba na základě § 42 odst. 4 zákona o DPH dohledávat veškeré kurzy platné ke dni povinnosti přiznat daň z jednotlivých původních plnění a je možno použít kurz platný první pracovní den kalendářního roku, ve kterém vznikl důvod opravy.

3.2.3 Úprava nároku na odpočet u dlouhodobého majetku

Jelikož prodej dlouhodobého majetku nelze zařadit mezi změny v rozsahu účelu použití majetku v rámci ekonomické činnosti bylo od roku 2012 do zákona o DPH zařazeno

zcela nové ustanovení § 78d, ve kterém je samostatně řešena problematika úpravy odpočtu DPH u dlouhodobého majetku, pokud se jedná o dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby. V tomto novém ustanovení je také upraven způsob a podmínky uplatnění odpočtu a jeho úpravy pro dlouhodobý majetek.

3.2.4 Zajišťovací příkaz u DPH

Hrozí-li nebezpečí z prodlení úhrady daně, může od roku 2012 dle § 103 zákona o DPH správce daně vydat **zajišťovací příkaz**, čímž jsou značně rozšířeny pravomoci správce daně při zajišťování výběru daní do státního rozpočtu. Podstatou tohoto nového institutu, který vyplývá z nového daňového řádu, je možnost správce daně požadovat po daňovém subjektu **složení určité finanční částky na předpokládanou daňovou povinnost**, a to v době, kdy zdaleka ještě není známá její výše a odůvodněnost, tzn. před podáním řádného daňového přiznání nebo po jeho podání, avšak před ukončením jeho kontroly.¹⁸

Zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný již okamžikem jeho vydání. Plátce má povinnost složit požadovanou finanční částku na účet správce daně do 3 pracovních dnů. V případě, že takto nebude učiněno, může být požadovaná částka ihned exekuvána.

3.2.5 Další změny v roce 2012

Nutno připomenout, že dne 1. 1. 2012 vstoupilo v účinnost již platné ustanovení § 92e zákona o DPH **o přenesení daňové povinnosti u stavebních nebo montážních prací**, což se dotkne poměrně velkého množství plátců, a to hlavně z hlediska zvýšené administrativy. Plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil i plátce, který jej přijal, mají totiž povinnost vést zvláštní evidenci pro daňové účely dle § 92a odst. 2, resp. odst. 3 zákona o DPH. V neposlední řadě také plátce, který stavební a montážní práce poskytuje, musí velice pečlivě sledovat, kdo je příjemcem služby. Jedná-li se totiž o neplátce, režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije a postupuje se dle standardních pravidel pro poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku mezi tuzemskými plátcí.

V oblasti nároku na odpočet rok 2012 nepřinesl tak razantní změny jako novela zákona o DPH v předchozím roce. S téměř roční pauzou se znovu v zákoně o DPH objevuje

¹⁸ Ledvinková, Kuneš a Vondrák (2014).

možnost uplatnit nárok na odpočet v případech, kdy na obdržném daňovém dokladu chybí např. DIČ dodavatele, či údaje rozhodné pro výpočet daně, plátce může tyto údaje prokázat jiným způsobem.

Dále je v oblasti odpočtu daně u dlouhodobého majetku sjednocena lhůta pro úpravu odpočtu daně u **technického zhodnocení staveb, bytů a nebytových prostor z 5 na 10 let**, čímž byl odstraněn výkladový problém.

Jsou také rozšířeny možnosti v § 109 zákona o DPH, kdy odběratel – **plátce ručí za nezaplacenou** daň dodavatele – plátce. Nově se stává ručitelem i v případě, že použije zcela nebo zčásti úplatu za přijaté zdanitelné plnění na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.

3.3 Legislativní změny zákona o DPH v roce 2013

Zákon o DPH je již od jeho počátku aktualizován rok co rok a ani rok 2013 není výjimkou. Dne 1. 1. 2013, resp. 1. 1. 2014 vstoupila v účinnost poměrně obsáhlá novela zákona o DPH, a to **zákon č. 502/2012 Sb.**, který opět, podobně jako novela v roce 2011, velice významným způsobem reaguje na změny v právních aktech EU. Velice důležitým předpisem EU, který největší měrou přispěl ke změnám v zákoně o DPH v roce 2013 je **Směrnice Rady 2010/45/EU** ze dne 13. 7. 2010, kterou byla změněna pravidla fakturace upravená Směrnicí Rady.

A jelikož se poměrně pravidelně zákon o DPH mění v závislosti na legislativě EU, je potřeba také uvést další směrnice EU přijaté v roce 2013, jejíž implementace v následujících letech poskytne členským státům, a tím také ČR, účinný a flexibilní nástroj v boji proti daňovým podvodům.

- **Směrnice Rady č. 2013/43/EU**, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů, směrnice také prodlužuje lhůtu možnosti použití přenesení daňové povinnosti u vybraných druhů zboží a služeb až do 31. 12. 2018,
- **Směrnice Rady č. 2013/42/EU**, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH), v jejichž důsledku došlo k výraznému rozšíření možného rozsahu působnosti režimu přenesení daňové povinnosti.

Další právní předpis ovlivňující zákon o DPH pro rok 2013 je již zmíněný (kap. 3.2.1.) **zákon č. 500/2012 Sb.**, o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, kterým byl zákon o DPH změněn zejména v oblasti sazeb daně. Zákon č. 500/2012 Sb., se významným způsobem týká také jiných daní a pojistného, zejména byla dočasně zavedena tzv. solidární daň ve výši 7 % pro vysoko příjmové poplatníky nebo byl do konce roku 2015 zrušen maximální vyměřovací základ na zdravotní pojištění.

Změny nastaly také v organizační struktuře správy daní na území ČR, k 1. 1. 2013 nabyl účinnosti nový **zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky**, ve znění pozdějších předpisů, kdy od data účinnosti soustavu orgánů finanční správy tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. Dále se zřizují dle příslušného zákona územní pracoviště, jež jsou vnitřními organizačními jednotkami a které obvykle vykonávají část věcné působnosti finančního úřadu na určeném území.¹⁹

3.3.1 Změna výše sazeb

Jak již bylo uvedeno, zavedení jediné sazby DPH v ČR v roce 2013 nebylo zrealizováno, avšak zákonodárci od této myšlenky neupustili a účinnost byla posunuta zákonem č. 500/2012 Sb., na rok 2016. Veřejností je zavedení systému jediné sazby DPH ve výši 17,5 % ostře kritizováno, a to také proto, že v EU by se jednalo vcelku o unikátní stav. Pouze Dánsko uplatňuje jednu sazbu ve výši 25 %²⁰, avšak mnohé dodání zboží či poskytnutí služby této dani nepodléhá.

Nicméně v rámci daňového balíčku pro rok 2013 s cílem zvýšit daňové příjmy ČR byly obě sazby DPH zvýšeny o jeden procentní bod, tedy **snížená sazba ze 14 % na 15 % a základní sazba z 20 % na 21%**. Změnu nalezneme také v řazení i obsahu příloh zákona o DPH, seznam zboží podléhající snížené sazbě DPH je nyní přílohou č. 3, nikoliv jako v předešlém roce přílohou č. 1. Také položky toho seznamu byly pozměněny a od 1. 1. 2013 se zde nenachází dětské pleny, jelikož dle legislativy EU není možné dětské pleny řadit mezi zboží se sníženou sazbou daně a dále byly nově detailněji vymezeny zdravotnické pomůcky, a to z toho důvodu, že bylo ze strany EU namítáno, že původní vymezení bylo příliš obecné. V souvislosti se zvýšením výše obou sazeb byla zveřejněna také přechodná ustanovení

¹⁹ Finanční správa ČR (2012g).

²⁰ European Commission (2015d).

týkající se opět jako v roce 2012 při zvýšení snížené sazby daně např. použití sazeb při vyúčtování spotřeby zejména těch položek, u kterých často zúčtovací období zahrnuje jak část roku končícího, tak část roku nového.

3.3.2 Daňové doklady

Zcela nově zpracovaný je 5. díl, hlavy II. zákona o DPH, což je zapříčiněno implementací změn týkajících se pravidel fakturace se záměrem širšího využití elektronických systémů pro vystavování, předávání a uchovávání daňových dokladů, a to s cílem snížit administrativní zátěž jak daňovým subjektům, tak správci daně.

V § 26 zákona o DPH dochází **k zrovnoprávnění daňových dokladů v listinné a elektronické podobě**, kdy s použitím elektronické formy musí souhlasit oba účastníci plnění, přitom není nijak zákonem omezeno, či pevně dáno, jakým způsobem bude souhlas proveden a záleží tak čistě na účastnících transakce, tzn. písemně, ústně nebo třeba i mlčky, pokud příjemce plnění zaúčtuje, je možné považovat to za jistý souhlas s elektronickou podobou dokladu.

Velkým zlomem ve vystavování daňových dokladů je dle § 27 zákona o DPH povinnost vystavit jej s **náležitostmi podle pravidel definovaných státem, ve kterém je místo plnění**, čímž došlo v roce 2013 k vypuštění většího počtu ustanovení zákona o DPH o náležitostech daňových dokladů vytavených v souvislosti s různým druhem plnění, ať už zdanitelného či osvobozeného. Od roku 2013 jsou požadavky na náležitosti dokladu rozčleněny do ustanovení zákona o DPH v závislosti na druhu dokladu (daňový doklad, daňový doklad skupiny, zjednodušený daňový doklad a zvláštní daňové) nikoliv dle druhu plnění. Dále je definován doklad při dovozu a vývozu.

Již nepřichází v úvahu **doplňování jakýchkoliv údajů přímo na daňové doklady** (např. u dokladů z jiných členských států či třetích zemí nebo u režimů přenesení daňové povinnosti) a tyto údaje mají být doplněny pouze do evidence po účely DPH, neboť nově platí, že obsah daňového dokladu v listinné i v elektronické podobě musí zůstat od doby jeho vystavení po ukončení lhůty pro jeho uchovávání nezměněn. Datum vystavení tak není k datu doplnění údajů, ale k okamžiku vystavení dokladu. MF však vydalo prohlášení, že budou akceptovány údaje doplněné na daňový doklad (např. předkontace, interní číslo, informace

o datu přijetí daňového dokladu, archivace), kterými nebude změněn obsah daňového dokladu a musí být patrné, že tyto údaje byly doplněny.²¹

Plátcí zřejmě uvítali, že od roku 2013 lze na základě § 30 zákona o DPH **zjednodušený daňový doklad** vystavit za plnění, které je uhrazeno jakýmkoliv způsobem, a to i bezhotovostně. Navíc tento doklad může být vystaven na základě vlastního rozhodnutí dodavatele, který plnění poskytuje, nikoliv na žádost odběratele. Nově je také možné zjednodušený daňový doklad použít i pro splátkový kalendář, platební kalendář, souhrnný daňový doklad a doklad o použití.

Také původní text § 92a odstavce 2 zákona o DPH, kterým byla do roku 2012 definována povinnost plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, vystavit dle § 26 zákona o DPH daňový doklad s náležitostmi podle § 28 odst. 2 písm. a) až k) zákona o DPH, včetně sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno a včetně uvedení sazby daně. Pro nadbytečnost bylo toto ustanovení vyňato, jelikož obecná povinnost vystavit daňový doklad vyplývá z nového § 28 zákona o DPH a v novém § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH je stanovena povinnost uvést na daňovém dokladu údaj „**daň odvede zákazník**“ a dále je uvedeno, kdy plátce neuvádí na daňový doklad sazbu daně, což se týká také režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH.

3.3.3 Identifikované osoby

Další změnou je zavedení nového institutu, a to **identifikovaných osob** dle § 6g až 6i zákona o DPH. Definice tohoto nového institutu zahrnuje jak dosavadní osoby identifikované k dani (pro účely uplatnění daně při pořízení zboží z jiného členského státu), tak osoby povinné k dani, které se nestanou plátcí z důvodu překročení obrátu dle § 6 zákona o DPH, ale identifikovanými osobami budou díky překročení obrátu ve výši 326 000 Kč pro pořízení zboží z jiného členského státu nebo pořízením zboží podléhajícího spotřební dani, přijetím služby od osoby neusazené v tuzemsku nebo od zahraniční osoby.

S touto novinkou souvisejí také změny v ustanoveních týkajících se registrace, zrušení registrace a dalších povinností a práv identifikovaných osob.

²¹ Finanční správa ČR (2013h).

3.3.4 Další změny v roce 2013

Mění se **také zdaňovací období pro nové plátce**. Již není možné při registraci k DPH od 1. 1. 2013 a nejméně dva roky poté uplatnit čtvrtletní zdaňovací období. Zvyšuje se tak administrativní náročnost na nově registrované plátce. Pokud se však plátcí během dvou kalendářních let od registrace osvědčí a nestanou se nespolehlivými plátcí nebo nedosahují obrátu více než 10 000 000 Kč v předcházejícím kalendářním roce, mohou dle § 99a zákona o DPH zažádat o změnu zdaňovacího období na kalendářní čtvrtletí.

Nově dochází k doplnění § 10d zákona o DPH o stanovení **místa plnění v případě dlouhodobého nájmu dopravního prostředku** osobě nepovinné k dani, a to do místa, kde má tato osoba sídlo nebo místo pobytu nebo v případě dlouhodobého nájmu rekreační lodi do místa, kde osoba skutečně loď přebírá za podmínky, že osoba, která plnění poskytuje, má v tomto místě sídlo nebo provozovnu.

Dále je zavedena povinnost **uvést při registraci všechny plátcovy účty** u poskytovatelů platebních služeb používaných v souvislosti s uskutečňováním své ekonomické činnosti a také určit, které z nich mají být zveřejněny. Stávající plátcí měli tyto údaje sdělit příslušnému správci daně do 28. 2. 2013. V případě poukázání platby či části platby odběratelem na účet dodavatele nezveřejněný způsobem umožňující dálkový přístup, bude tato skutečnost dalším důvodem pro ručení příjemcem plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, a to s oddálenou aplikací až od 1. 1. 2014.²²

Novým nástrojem s cílem zamezit či zabránit rozšíření možnosti podvodných aktivit je **institut nespolehlivého plátce** dle § 106a zákona o DPH, v případě, že daňový subjekt závažným způsobem neplní své daňové povinnosti. Zveřejněním osob pod tímto statutem se má poukázat na plátce, kteří jsou z hlediska placení daní riziková a zneužívají systém DPH. Jedná se také o nový důvod zakládající povinnost ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 zákona o DPH.

3.4 Legislativní změny zákona o DPH v roce 2014

Naprosto revolučním rokem v oblasti soukromého práva v ČR je rok 2014, kdy je s účinností od 1. 1. 2014 zákonodárci vytvořen zcela nový zákon č. **89/2012 Sb., nový**

²² Finanční správa ČR (2013h).

občanský zákoník (dále jen NOZ) sjednocující úpravu veškerých občanskoprávních vztahů. Po dlouhých padesáti letech tak zaniká původní zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ale také zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který je nyní nahrazen **zákonem č. 90/2013 Sb., o obchodních korporacích**. Rok 2014 je tak v oblasti novelizací daňových zákonů obzvláště zajímavý, jelikož musela být sjednocena terminologie nového občanského zákoníku s ostatními právními předpisy.

Do legislativy DPH v ČR se v roce 2014 zavádějí tedy nové pojmy, a to **Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů** (dále jen Zákonné opatření).

3.4.1 Elektronické podání

Změny zákona o DPH nevyplývají pouze z výše uvedeného zákonného opatření, ale také ze zákona č. 502/2012 Sb., který v podstatě nabyl účinnosti již 1. 1. 2013, avšak s výjimkou **povinného elektronického podání** pro část daňových subjektů s odloženou účinností až od 1. 1. 2014. Pro PO je povinnost stanovena bez výjimky, FO s obratem nižším než 6 000 000 za 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců jsou od této povinnosti osvobozeni. Elektronická forma podání se týká:

- daňového přiznání (i v případě nulové daňové povinnosti),
- dodatečného daňového přiznání,
- hlášení,
- příloh k výše uvedeným podáním,
- registrací a změn registračních údajů.

3.4.2 Zavedení nových pojmů

Vlivem NOZ a zákona o obchodních korporacích je velká část změn v zákoně o DPH v roce 2014 spíše legislativně – technického charakteru, nikoliv věcného. V následující kapitole budou rozebrány pouze nejdůležitější z nich. Je potřeba ale zdůraznit, že judikatura SDEU jasně konstatuje, že pojmy v oblasti zákona o DPH jsou vlastními autonomními pojmy, bez ohledu na to, jaký význam jim přikládá vnitrostátní soukromé právo. Tím je dáno pravidlo, že pro účely zákona DPH hledáme význam používaných pojmů především v zákoně

o DPH (viz § 4 zákona o DPH) a pokud zákon používané pojmy nedefinuje, obracíme se přednostně k právu komunitárnímu.²³

V první řadě je nahrazen pojem *vlastní daňová povinnost* pojmem **vlastní daň** a daňová povinnost **daní** tam, kde se hovoří o dani, jakožto o peněžitém plnění. Daňová povinnost v sobě totiž zahrnuje širší význam práv a povinností v oblasti odvodu daně. Vlastní daní se rozumí kladný rozdíl mezi daní na vstupu a odpočtem daně za zdaňovací období.

S účinností od 1. 1. 2014 je nahrazen pojem *sdužení bez právní subjektivity* pojmem **společnost** dle § 2716 NOZ. *Účastník* či *člen sdužení* již v pojmosloví české legislativy také neexistuje, nyní se jedná o **společníka společnosti**.

Dalším subjektem, který nemá právní subjektivitu, je **spolek** dle § 214 NOZ (dříve *občanské sdružení*), kdy je důležité, že podnikání či jiná výdělečná činnost u spolku hlavní činností být nemůže.

V § 4 odst. 2 zákona o DPH je zcela nově definováno **zboží**, čímž ze zákona o DPH mizí *pojmy převod a přechod nemovitosti*, které jsou zahrnuty právě v nové definici zboží. Zcela novým, převratným institutem zahrnutým do definice zboží (pro účely DPH) je **právo stavby** dle § 1240 NOZ. Jedná se o právo stavět či mít stavbu na cizím pozemku, které se zapisuje do katastru nemovitostí a lze jej zřídit maximálně na 99 let. Pro nastavení správného daňového režimu z hlediska DPH je potřeba rozlišit, zda se jedná o dodání práva stavby, jehož součástí již stavba je, tj. právo zhmotnělé či pouze poskytnutí práva stavět či vlastnit stavbu, tj. právo nehmotné. Bude-li se jednat o dodání „nehmotného práva stavby“, bude plnění zdanitelné se základní sazbou daně. V případě dodání „zhmotnělého práva stavby“ se bude posuzovat osvobození dle § 56 odst. 3 zákona o DPH. V případě práva stavby je místo plnění v místě, kde se nachází pozemek zatížený tímto právem²⁴

Dalším zcela novým a netradičním institutem v ČR je **svěřenský fond** dle § NOZ, který je majetkovým souborem, který však nikdo nevlastní, s majetkem pouze nakládá správce, a to v rozsahu stanovém smlouvou o založení svěřenského fondu. V případě, že svěřenský fond, dle zákona o DPH fiktivně považován za PO, uskutečňuje ekonomickou činnost, je osobou povinnou k dani dle § 5 zákona o DPH. V opačném případě se jedná o osobu nepovinnou k dani.

²³ Ledvinková (2014).

²⁴ Ledvinková (2014).

Nově se vedle nájmu a podnájmu v § 4 odst. 3 písm. g) zákona o DPH objevuje také **pacht a podpacht** dle § 2332 až § 2357 NOZ. Pacht či podpacht v sobě zahrnuje nejen nájem, tzn. možnost příslušnou nemovitou věc užívat, ale také možnost věc požívat, tzn. mít z ní užitky. Z hlediska zákona o DPH se bude tento institut posuzovat obdobně jako nájem a podnájem.

Další základní změny pojmů v zákoně o DPH s účinností od 1. 1. 2014 jsou následující:

- Evropské společenství → **Evropská unie** (EU přebrala právní subjektivitu od ES),
- podnik → **obchodní závod**,
- obchodní společnost, družstvo → **obchodní korporace**,
- nemovitost → **nemovitá věc**,
- převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor → **dodání a nájem vybraných nemovitých věcí**.

3.4.3 Dodání a převod pozemku

V případě dodání či převodu pozemku dochází k rozšíření podmínek, za kterých **nelze uplatnit osvobození** u tohoto plnění. V předcházejících letech bylo možné uplatnit osvobození na veškerý převod pozemků, s výjimkou stavebního, a nyní se osvobození dle § 56 odst. 2 zákona o DPH nevztahuje na pozemky, na kterých:

- je zřízená stavba pevně spojená se zemí nebo inženýrské sítě a
- nemůže být podle stavebního povolení či souhlasu s provedením ohlašované stavby provedena stavba.

Přičemž může být splněna jedna podmínka nebo obě současně. Je potřeba ale brát zřetel také na to, že pozemek je součástí stavby a v případě, že se na pozemku nachází stavba, bude se osvobození dodání pozemku řídit daňovým režimem shodným pro stavbu umístěnou na daném pozemku.

3.4.4 Další změny v roce 2014

Obsah § 4a zákona o DPH, věnující se definici a **výpočtu obratu**, se v roce 2014 nezměnil, avšak přece jen nastala ve výpočtu obratu změna, jelikož do zákona o DPH byl přidán § 56a, což zřejmě nedopatřením nebylo zohledněno v § 4a zákona o DPH, a tak do výpočtu obratu se v roce 2014 nezapočítává plnění, kterým je nájem vybraných nemovitých věcí dle § 56a zákona o DPH.

Od 1. 1. 2014 se nově finanční činností, která je osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, rozumí také **převod cenných papírů** včetně zaknihovaných cenných papírů a také **převod podílů** v obchodních korporacích.

Tak jako každý rok od zavedení institutu **ručení za nezaplacenou daň** nastává v této oblasti i v roce 2014 změna. Je poupraven § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, kdy odběratel ručí za nezaplacenou daň dodavatele v případě, že uhradí platbu za přijatá plnění na účet dodavatele, který není správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup (např. faktoringové společnosti, exekutorovi či insolvenčnímu správci). Nyní od roku 2014 přibyla ještě jedna podmínka, která musí platit současně, a to **úhrada minimálně dvojnásobku částky** (tzn. pro rok 2014 700 000 Kč) podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně

V NOZ byly zavedeny s účinností od roku 2014 mimo jiné také změny v posuzování dědického práva, které ovlivňují **přechod daňové povinnosti na dědice**. Dle § 6e zákona o DPH dědic, který nabyl majetek zůstavitele, má příslušně živnostenské oprávnění a pokračuje v uskutečňování ekonomických činností, je plátcem ode dne přechodu daňové povinnosti zůstavitele, tzn. po ukončení dědického řízení. Zemřelý plátce pak přestává být plátcem dle § 106 odst. 6 písm. b) zákona o DPH dnem předcházejícím dni přechodu daňové povinnosti zůstavitele. Pokud však dědic nebude pokračovat v ekonomické činnosti po zemřelém plátcí, musí dědic postupovat podle ustanovení § 79b zákona o DPH.

3.5 Legislativní změny v zákoně o DPH v roce 2015

Jelikož se stále vyvíjí legislativa EU, musí být novelizovány také právní předpisy členských států. Proto je novela zákona o DPH v roce 2015 ovlivněna opět zejména implementacemi směrnic EU do českých právních předpisů. **Zákon č. 196/2014 Sb.**, kterým se mění zákon o DPH, vyšel již v září roku 2014 s účinností od 1. 1. 2015, avšak vybraná

ustanovení s účinností dřívější, a to od 1. 10. 2014. Novela zavádí zvláštní režim jednoho správního místa.

Další novely, kterým se mění zákon o DPH, jsou:

- **zákon č. 262/2014 Sb.**, který zavádí druhou sníženou sazbu,
- **zákon č. 360/2014 Sb.**, který obsahuje další technické změny zákona o DPH.

3.5.1 Místo plnění a zvláštní režim jednoho správního místa

Zásadní změny v oblasti místa plnění jsou novelizovány v souladu se Směrnicí Rady č. 2008/8/ES, kterou se mění Směrnice Rady, a to **při poskytování telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb osobám nepovinným k dani**, tzn. občanům, či právnickým osobám, které nevykonávají ekonomickou činnost. Původní ustanovení § 10h odst. 1 písm. h) až j) a § 10i ve znění zákona o DPH do 31. 12. 2014 jsou změněny a byl doplněn § 10i zákona o DPH účinný od 1. 1. 2015. Místo plnění je tedy nově **místo příjemce služby** určené podle prováděcího nařízení Rady EU č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke Směrnici Rady. Je potřeba zdůraznit, že místo plnění je v místě příjemce služby nikoliv v místě, kde má příjemce sídlo, tyto dva pojmy nelze zaměňovat. Vysvětlení termínu „místo příjemce služby“ se však v zákoně o DPH nenachází, a tak zjednodušeně řečeno dle nařízení Rady č. 282/2011 lze konstatovat, že místo plnění je vždy ve státě příjemce služby. Jedná se tedy o výjimku při poskytování služeb osobám nepovinným k dani, která má dle Směrnice Rady č. 2008/8/ES odrážet zásadu zdanění v místě spotřeby, a to bez nepřiměřeného administrativního zatížení pro některé obchodníky.

V souvislosti s výše uvedenými změnami v oblasti místa plnění u poskytování vybraných služeb jsou zapracována zcela nová ustanovení § 110a až 110ze ve 2. oddílu, hlavy V. zákona o DPH o **zvláštním režimu jednoho správního místa** (tzv. *Mini One Stop Shop*, dále jen MOSS). Jelikož by poskytovatelé telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb osobám nepovinným k dani v jiných členských státech EU (tzv. *stát spotřeby*) museli provádět registraci, podání přiznání a platbu DPH v každém členském státě EU, ve kterém se nacházejí jejich koneční spotřebitelé, byl vytvořen právě tento nový institut, a to zejména za účelem snížení administrativního zatížení těchto daňových subjektů.

MOSS nabízí zjednodušující řešení, kdy se poskytovatel dotčených služeb dobrovolně zaregistruje pouze v jednom z členských států EU (tzv. *stát identifikace*) a zde podává daňová přiznání a odvádí DPH ze všech uskutečněných plnění dotčených služeb osobám nepovinným k dani usazených v různých státech spotřeby.

V rámci registrace MOSS jsou rozlišovány dle §110a odst. 1 zákona o DPH dva režimy s následujícími podmínkami pro použití těchto režimů:

- **režim EU** (§ 110h zákona o DPH) pro osobu povinnou k dani, která:
 - je v ČR registrována k DPH (z titulu plátce nebo identifikované osoby),
 - má v ČR sídlo nebo nemá-li sídlo v ČR ani v EU, má v ČR provozovnu,
 - není registrována k zvláštnímu režimu jednoho správního místa v jiném členském státě.
- a **režim mimo EU** (§ 110g zákona o DPH) pro osobu povinnou k dani, která:
 - nemá na území EU sídlo ani provozovnu,
 - nemá povinnost být registrována k DPH v žádném členském státě EU,
 - není registrována k zvláštnímu režimu jednoho správního místa v jiném členském státě.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pokud osoba povinná k dani, která není plátcem ani identifikovanou osobou, poskytuje uvedené služby osobám nepovinným k dani v jiném členském státě EU, pak nemůže MOSS využít a je potřeba se registrovat, podávat přiznání a platit daň v jednotlivých členských státech, kde jsou usazeni jeho spotřebitelé. Pokud by však chtěl tento obchodník přece jen využít MOSS, může se registrovat dobrovolně jako plátce dle § 6f zákona o DPH, případně nově od roku 2015 se může dobrovolně stát také identifikovanou osobou dle § 97 zákona o DPH, ale pouze v případě, bude-li poskytovat vybrané služby v rámci MOSS.

Při registraci osoby povinné k dani (dále jen *uživatel*) k MOSS v ČR podává uživatel pouze jedno daňové přiznání za zdaňovací období, a to prostřednictvím elektronického portálu, kde uvede daňovou povinnost z poskytnutí všech služeb, kterých se tento režim týká. Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí a daňové přiznání má povinnost uživatel podat dle § 110r zákona o DPH do 20 dnů od skončení zdaňovacího období. Daň je pak placena

v eurech na příslušný účet správce daně vedený v eurech. Správce daně v ČR pak postoupí daňové přiznání a platby správci daně do státu spotřeby.

3.5.2 Zavedení druhé snížené sazby daně

S účinností od 1. 1. 2015 je dle § 47 odst. 1 zákona o DPH rozšířen počet sazeb DPH na tři - základní sazba (21 %), první snížená sazba (15 %) a zcela nová **druhá snížená sazba (10 %)**, která se dle přílohy 3a zákona o DPH uplatňuje u vymezeného zboží, např. u nenahraditelné dětské výživy, léků a očkovacích látek, tištěných knih, kde reklama nesmí přesáhnout 50 %, některých výrobků se sníženým obsahem lepku a bez fenylalaninu zejména určených pro výrobu potravin pro osoby s celiakií a fenylketonurií (např. mlýnské výrobky a jejich směsi a další výrobky), atd.²⁵ Je potřeba ale prostudovat také příslušná nařízení EU, ve kterých jsou jednotlivé pojmy detailněji vymezeny. V obsahu zákona byl nahrazen termín snížená sazba daně pojmem **první snížená sazba daně** a byl přidán pojem **druhá snížená sazba daně**.

Dále je třeba zdůraznit, že ačkoliv je k dispozici s účinností od 1. 1. 2015 nový tiskopis přiznání k DPH, nejsou přidány řádky pro oddělenou evidenci první a druhé snížené sazby DPH, ale zůstává stále pouze řádek snížená sazba, kam je souhrnně uváděn základ daně a daň z plnění, která podléhají jak první, tak druhé snížené sazbě DPH, tzn. 15 % a 10 %.

Pochopitelně bylo přeformulováno také ustanovení § 47 odst. 5 zákona o DPH, které reaguje na přidání druhé snížené sazby. V případě dodání či pořízení souboru zboží z jiného členského státu, podléhající různým sazbám DPH, se použije nejvyšší ze sazeb DPH, které přísluší zboží v souboru zboží. Samozřejmě je ponechána možnost u každého druhu zboží uplatnit příslušnou sazbu daně samostatně.

3.5.3 Režim přenesení daňové povinnosti

Také u režimu přenesení daňové povinnosti dochází ke změnám zásadního charakteru, které opět vyústily ze snah EU snížit daňové úniky v oblasti DPH. Změny v této oblasti budou probíhat postupně v průběhu roku, a to k 1. 4. 2015, k 1. 9. 2015 a dále k 1. 1. 2016. Nově zákon o DPH od roku 2015 rozlišuje tři typy příslušného režimu, jedná se o:

²⁵ Ministerstvo financí ČR (2014j).

- **trvalé použití** (dle § 92b až 92d zákona o DPH),
- **dočasné použití** (dle § 92f zákona o DPH),
- **mechanismus rychlé reakce** (§ 92g zákona o DPH).

Zákon o DPH platný do roku 2014 zaváděl režim přenesení daňové povinnosti u dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH, obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a poskytnutí stavebních a montážních prací a zahrnutí dalšího zboží či poskytnutí služby do tohoto režimu by obnášelo novelu zákona o DPH, což odpovídá dnešnímu **trvalému použití** příslušného režimu zákona o DPH platného od roku 2015 (s výjimkou obchodování s emisními povolenkami, které byly přesunuty do dočasného použití s použitím již od 1. 1. 2015).

A jelikož Směrnice Rady 2013/43/EU, kterou se mění Směrnice Rady, nabízí od roku 2013 do 31. 12. 2018 širší možnosti využití režimu přenesení daňové povinnosti, byl zaveden institut **dočasného použití**, kdy danému režimu bude podléhat dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 avšak pouze v případě, že tak stanoví vláda nařízením zveřejněným ve Sbírce zákonů. Poprvé tak učinila nařízením vlády č. 361/2014, když dne 22. 12. 2014 vymezila okruh zboží, na který bude od 1. 1. 2015, resp. od 1. 4. 2015 a od 1. 9. 2015 dočasně aplikován režim přenesení daňové povinnosti. Režim přenesení daňové povinnosti se použije od 1. 1. 2015 u obchodování s emisními povolenkami a dále od 1. 4. 2015 u zdanitelného plnění, kterým je dodání:

- obilovin a technické plodin, včetně olejnatých semen,
- kovů, včetně drahých kovů,
- mobilních telefonů,
- integrovaných obvodů, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky,
- přenosných zařízení pro automatizované zpracování dat,
- videoherních konzolí,

pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč. Dále s účinností od 1. 9. 2015 se tento režim, včetně podmínky minimálního základu daně 100 000 Kč použije také u cukrové řepy.

Výše zmíněná Směrnice Rady 2013/43/EU umožňuje členským státům za účelem boje proti náhlým daňovým únikům zavést režim přenesení daňové povinnosti také u dodání zboží či poskytnutí služby, které nejsou ve směrnici přímo vymezeny a u kterých Evropská komise nebude mít námitky. Tento tzv. **mechanismu rychlé reakce** může být aplikován max. po dobu nepřesahující 9 měsíců. V ČR zatím nebyl využit.

Jelikož se režim přenesení daňové povinnosti počínaje rokem 2015 stal velmi pružným a není zapotřebí při změnách v této oblasti provádět novelizaci zákona, je třeba dbát zvýšené pozornosti sledování Sbírky zákonů v oblasti vládních nařízení.

3.5.4 Další změny v roce 2015 a chystané změny pro rok 2016

I přesto, že ČR je zemí EU, ve které je stanoven jeden z nejvyšších obrátů pro povinnou registraci plátců k DPH, **snížení této hranice** pro povinnost registrace osoby povinné k dani k plátcovství daně dle § 6 zákona o DPH na 750 000 Kč **nebylo opět zdárně schváleno**. Hranice zůstává na obratu 1 000 000 Kč.

Novelizací došlo již k zahrnutí nájmu nemovité věci dle **§ 56a zákona o DPH do výpočtu celkového obratu** pro povinnou registraci dle § 6 zákona o DPH, pokud není doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Dalším zásadním nástrojem v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH by mělo být od roku 2016 podání tzv. **kontrolní hlášení**, kdy plátec bude mít povinnost podat spolu s daňovým přiznáním také dokladový elektronický přehled daňových dokladů. Tímto bude zrušeno podávání výpisu z evidence DPH dle § 92a odst. 3 zákona o DPH u přenesení daňové povinnosti, jelikož údaje v něm obsažené budou součástí kontrolního hlášení. Je očekáván výrazný pozitivní efekt tohoto nástroje, jenž není jen odhadovanou skutečností, ale je jednoznačně potvrzený praxí ve Slovenské republice, kde bylo kontrolní hlášení zavedeno již v roce 2013.²⁶

²⁶ Ministerstvo financí ČR (2014k)

4 Praktické příklady ke komparaci vybraných změn DPH v jednotlivých letech

Následující kapitola je určena k celkové komparaci nejvýznamnějších legislativních změn v letech 2011 až 2015, a to za pomoci jednoduchých praktických příkladů. Jelikož novely v oblasti DPH probíhaly téměř každý rok v širokospektrálním měřítku, jen stěží by byl k nalezení konkrétní existující plátce DPH, u kterého by bylo možné analyzovat daňové dopady zapříčiněné všemi významnými legislativními změnami v jednotlivých letech. Proto budou příklady aplikovány na fiktivně vytvořené obchodní korporaci, u které nastanou takové skutečnosti, na nichž lze poukázat a analyzovat dopady v oblasti DPH, jež přinesly legislativní změny zákona o DPH v letech 2011 až 2015.

Obchodní společnost ALFA s.r.o. je čtvrtletním plátcem DPH již od 1. 1. 1995, kdy také zahájila svou činnost. Provádí zejména stavební činnosti, dále uskutečňuje velkoobchodní prodej mobilních telefonů. ALFA s.r.o. v obchodním majetku eviduje již 15 let malou stavbu, na které se chystá provést technické zhodnocení, jež bude provádět jiný plátce. Navíc obchodní společnost zahájila stavbu administrativní budovy vlastní činností. V obchodním majetku má mimo jiné také karavan, který pronajímá krátkodobě i dlouhodobě občanům, neplátcům, po celé Evropě. Obchodní společnost ALFA s.r.o. dlouhodobě pronajímá občanům či podnikatelům, neplátcům, nebytové prostory. V souvislosti s těmito osvobozenými plněními bez nároku na odpočet daně, je pro výpočet částečného nároku na odpočet z přijatého plnění souvisejícího s uskutečněným pronájmem využíván vypořádací koeficient z předcházejícího roku ve výši 80 % (tzv. „zálohový koeficient“). Dále pak na konci kalendářního roku je plátce povinen provést vypořádání odpočtu DPH za jednotlivá zdaňovací období daného vypořádaného kalendářního roku. Tento koeficient byl dle výpočtů na konci vypořádaného období podle vzorce (2.6) stanoven na 69 %.

Osm z devíti příkladů jsou univerzálně zadány a jsou použitelné pro každý rok, řešení je uvedeno pro jednotlivé analyzované období samostatně, případně shoduje-li se řešení v některých letech, jsou výsledky uvedeny souhrnně. Řešení příkladu v letech 2011 až 2015 na sebe nenavazuje, příklad je vyřešen vždy separátně v každém roce pro zadanou situaci, aby bylo zajištěno porovnání řešení v odlišných legislativních podmínkách. Výjimkou je příklad č. 5, kdy je řešení vždy v návaznosti na předcházející rok.

Výsledky příkladů jsou dále přeneseny do daňových přiznání, kdy pro každý rok jsou vypracována daňová přiznání za 3 zdaňovací období – I., III. a IV. čtvrtletí. Tyto dokumenty jsou přílohami diplomové práce.

4.1 Příklad č. 1 - Majetek vytvořený vlastní činností

Plátce zahájil 1. 1. 20xx výstavbu administrativní stavby, a to vlastní činností dle § 4 odst. 3 písm. e) zákona o DPH, kterou bude po uvedení do stavu způsobilého k užívání dne 1. 10. 20xx využívat jak ke svým zdanitelným činnostem, tak k pronajímání nebytových prostor občanům, tedy k činnostem osvobozeným bez nároku na odpočet daně. Pro stanovení nároku na odpočet daně v průběhu roku bude k výpočtu jako zálohový koeficient využit vypořádací koeficient z minulého roku ve výši 80 %. Na výstavbu budovy byly vynaloženy celkové náklady ve výši **7 000 000 Kč bez DPH**:

Tab. 4.1 Rozpis nákladů vynaložených na výstavbu budovy vlastní činností

č.	Datum	Náklady	Částka bez DPH
1.	1. 1. 20xx	Projektová dokumentace	150 000 Kč
2.	1. 1. 20xx	Služby od subdodavatelů – plátců	2 000 000 Kč
3.	1. 9. 20xx	Materiál – od plátců	3 000 000 Kč
4.	1. 9. 20xx	Služby od subdodavatelů – neplátců	500 000 Kč
5.	1. 9. 20xx	Režijní mzdy zaměstnanců ALFA s.r.o.	850 000 Kč
CELKEM:			7 000 000 Kč

Do celkových vynaložených nákladů ve výši 7 000 000 Kč bez DPH jsou zahrnuty veškeré částky 1 až 5, a to náklady za služby či materiály pořízené jak od plátců, tak i neplátců a dále také vlastní náklady obchodní společnosti ALFA s.r.o.

Řešení příkladu č. 1 - rok 2011

Plátce započal stavbu budovy dne **1. 1. 2011, tzn. před účinností novely zákona o DPH** v oblasti nároku na odpočet u majetku vytvořeného vlastní činností a musí tak postupovat dle zákona o DPH platném do 31. 3. 2011 a dále v souladu s přechodným ustanovením k novele zákona o DPH účinné od 1. 4. 2011. Řešení je potřeba rozdělit do dvou období.

a) I. čtvrtletí - před novelou zákona o DPH v roce 2011

Plátce v I. čtvrtletí přijal plnění č. 1 a 2 celkem za 2 150 000 + 20 % DPH, tj. 430 000 Kč. Jelikož plátce bude administrativní budovu využívat jak k činnostem zdanitelným, tak k činnostem osvobozeným bez nároku na odpočet daně, celkový nárok na odpočet z těchto plnění bude uplatněn v souladu se zněním zákona o DPH účinném do 31. 3. 2011 v částečné výši dle vypořádacího koeficientu z roku 2010 ve výši 80 %, tj. 344 000 Kč.

Tab. 4.2 Rekapitulace řešení př. 1 v DAP - I. čtvrtletí 2011

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	2 150 000	430 000	Krácený nárok na odpočet ve výši 80 % z plnění č. 1 a 2

ř. DAP	Koeficient (%)	Odpočet	Poznámka
ř. 52	80	344 000	Krácený nárok na odpočet ve výši 80 % z plnění č. 1 a 2

Zdroj: vlastní zpracování

b) III a IV. čtvrtletí – po novele zákona o DPH v roce 2011

Po novele zákona o DPH účinné ode dne 1. 4. 2011 nakoupila obchodní společnost ALFA s.r.o. dne 1. 9. 2011 od plátců ještě plnění č. 3 - materiál celkem za 3 000 000 Kč + 20 % DPH, tj. 600 000 Kč, ze kterého již bude odpočet daně **uplatněn v plné výši**.

Tab. 4.3 Rekapitulace řešení př. 1 v DAP - III. čtvrtletí 2011

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	3 000 000	600 000	Plný nárok na odpočet z plnění č. 3

Zdroj: vlastní zpracování

Zároveň dne 1. 10. 2011 ALFA s.r.o. dokončila stavbu, která je k tomuto dni způsobilá k užívání, což je dle § 21 odst. 6 písm. d) zákona o DPH dnem uskutečnění tohoto specifického zdanitelného plnění a plátce toto musí k 1. 10. 2011 přiznat do ř. 1 DAP jako uskutečněné zdanitelné plnění dle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Základ daně je stanoven dle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH jako celkové náklady vynaložené na dodání zboží, ze zadání příkladů vyplývá tedy částka základu daně 7 000 000 Kč. Také je plátce oprávněn do ř. 40 DAP uplatnit nárok na odpočet dle § 76 odst. 6 zákona o DPH v návaznosti na § 72 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ze stejného základu daně v částečné výši

80 %. U této uskutečněné fikce nelze využít § 56 odst. 1 zákona o DPH platného pro rok 2011 týkající se osvobození převodu staveb.

Dále plátce dle bodu 3 Přechodných ustanovení novely zákona o DPH má možnost do ř. 53 DAP uplatnit ještě **zbylých 20 % nároku na odpočet, tj. 86 000 Kč** z plnění č. 1 a 2, které přijal v I. čtvrtletí před účinností novely zákona o DPH platné od 1. 4. 2011 a uplatnil nárok na odpočet pouze v částečné výši.

Na konci roku 2011 bude mít plátce povinnost provést **vypořádání odpočtu** § 76 odst. 7 zákona o DPH, jelikož na základě skutečných výpočtů dle vzorce (2.6) za všechna zdaňovací období roku 2011 byl stanoven nový vypořádací koeficient ve výši 69 %. Vypořádání odpočtu bude dle vzorce (2.7) následující:

$$(1\,400\,000 \cdot 0,69) - 1\,120\,000 = -154\,000$$

Navíc, jelikož administrativní budova splňuje podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku, je potřeba do ř. 47 DAP uvést její hodnotu, tzn. částku 7 000 000 Kč.

Tab. 4.4 Rekapitulace řešení př. 1 v DAP - IV. čtvrtletí 2011

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 1	7 000 000	1 400 000	Zdanitelné plnění dle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	7 000 000	1 400 000	Krácený nárok na odpočet dle § 76 odst. 6 zákona o DPH
ř. 47	7 000 000	-	Hodnota dlouhodobého majetku
ř. 53	-	-154 000	Vypořádání odpočtu
ř. 53	-	86 000	Zbylý nárok na odpočet ve výši 20 % dle přechodného ustanovení, plnění č. 1 a 2

ř. DAP	Koeficient	Odpočet	Poznámka
ř. 52	80	1 120 000	Krácený nárok na odpočet dle § 76 odst. 6 zákona o DPH

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení příkladu č. 1 – rok 2012

V roce 2012 se situace ustálila a plátce bude nárok na odpočet ze všech přijatých plnění od plátců DPH použitých k výstavbě budovy **uplatňovat při nákupu v plné výši** již za celý rok. V tomto případě tedy není potřeba rozdělovat řešení na dvě období, po celý rok 2012 platí stejné podmínky.

Plátce přijal plnění v I. čtvrtletí od plátců v celkové výši 2 150 000 Kč + 20% DPH, tj. 430 000 Kč a tento nárok uplatní v plné výši.

Tab. 4.5 Rekapitulace řešení př. 1 v DAP - I. čtvrtletí 2012

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	2 150 000	430 000	Plný nárok na odpočet z plnění č. 1 a 2

Zdroj: vlastní zpracování

Dále plátce přijal plnění od plátců ještě ve III. čtvrtletí v celkové výši 3 000 000 Kč + 20 % DPH, tj. 600 000 Kč. Nárok na odpočet je oprávněn uplatnit taktéž v plné výši.

Tab. 4.6 Rekapitulace řešení př. 1 v DAP - III. čtvrtletí 2012

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	3 000 000	600 000	Plný nárok na odpočet z plnění č. 3

Zdroj: vlastní zpracování

Následně dne 1. 10. 2012 uvede majetek do stavu způsobilého k užívání a tento den je považován dle § 21 odst. 6 písm. d) zákona o DPH za den uskutečnění zdanitelného plnění a plátce jej uvede do ř. 1 DAP, kdy základ daně je stanoven na úrovni celkových nákladů dle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH. V tomto daňovém přiznání uplatní také nárok na odpočet daně, a to v částečné výši s vypořádacím koeficientem předcházejícího roku ve výši 80 %.

Jelikož dle vzorce (2.6) byl dle skutečných údajů za všechna zdaňovací období roku 2012 vypočten nový vypořádací koeficient ve výši 69 %, na konci roku 2012 je plátce opět povinen provést vypořádání odpočtu v částečné výši stejným způsobem jako v roce 2011 dle vzorce (2.7).

$$(1\,400\,000 \cdot 0,69) - 1\,120\,000 = -154\,000$$

Tab. 4.7 Rekapitulace řešení př. 1 v DAP - IV. čtvrtletí 2012

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 1	7 000 000	1 400 000	Zdanitelné plnění dle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	7 000 000	1 400 000	Krácený nárok na odpočet dle § 76 odst. 6 zákona o DPH
ř. 47	7 000 000	-	Hodnota dlouhodobého majetku
ř. 53	-	-154 000	Vypořádání odpočtu

ř. DAP	Koeficient	Odpočet	Poznámka
ř. 52	80	1 120 000	Krácený nárok na odpočet dle § 76 odst. 6 zákona o DPH

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení příkladu č. 1 - rok 2013, resp. 2014 a 2015

V následujících letech nenastaly žádné zásadní změny zákona o DPH týkající oblasti odpočtu u majetku vytvořeného vlastní činností, pouze od roku 2013 byla navýšena základní sazba daně z 20 % na 21 %, jejíž výše zůstala nezměněna až do současnosti. Princip řešení je tedy stejný jako v předešlé kapitole 4.1.2 v roce 2012, pouze částky DPH jsou navýšeny. Řešení příkladu č. 1 je naprosto shodné v letech 2013, 2014 a 2015.

Tab. 4.8 Rekapitulace řešení př. 1 v DAP - I. čtvrtletí 2013, resp. 2014 a 2015

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	2 150 000	451 500	Plný nárok na odpočet z plnění č. 1 a 2

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.9 Rekapitulace řešení př. 1 v DAP - III. čtvrtletí 2013, resp. 2014 a 2015

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	3 000 000	630 000	Plný nárok na odpočet z plnění č. 3

Zdroj: vlastní zpracování

Také v těchto letech má plátce povinnost provést vypořádání odpočtu dle § 76 odst. 7 zákona o DPH v případě, že dle skutečných výpočtů na základě vzorce (2.6) za všechna zdaňovací období daného roku 2013, resp. 2014 a 2015 bude stanoven nový vypořádací koeficient. V souvislosti s navýšením základní sazby bude výpočet vypořádání odpočtu dle vzorce (2.7) odlišný od přecházejících let a bude vypadat následovně:

$$(1\,470\,000 \cdot 0,69) - 1\,176\,000 = -161\,700$$

Nadále zůstává, že hodnota administrativní budovy je zahrnuta pro evidenci dlouhodobého majetku také do ř. 47 DAP. Od roku 2013 je však novinkou, že hodnota plnění dle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH, tzn. hodnota majetku vytvořeného vlastní činností, pokud je majetek využíván jak činností zdanitelným, tak k činnostem osvobozeným bez nároku na odpočet daně, **není dle § 76 odst. 4 písm. c) zákona o DPH započítávána do výpočtu koeficientu dle vzorce (2.6)**, a tak musí být tato hodnota uvedena ještě na ř. 51 DAP.

Tab. 4.10 Rekapitulace řešení př. 1 v DAP - IV. čtvrtletí 2013, resp. 2014 a 2015

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 1	7 000 000	1 470 000	Zdanitelné plnění dle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	7 000 000	1 470 000	Krácený nárok na odpočet dle § 76 odst. 6 zákona o DPH
ř. 47	7 000 000	-	Hodnota dlouhodobého majetku
ř. 53	-	-154 000	Vypořádání odpočtu

ř. DAP	S NO	Bez NO	Poznámka
ř. 51	7 000 000	-	Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu dle vzorce (2.6)

ř. DAP	Koeficient	Odpočet	Poznámka
ř. 52	80	1 176 000	Krácený nárok na odpočet dle § 76 odst. 6 zákona o DPH

Zdroj: vlastní zpracování

4.2 Příklad č. 2 – Přenesení daňové povinnosti

Plátce v období III. čtvrtletí roku 20xx uskutečnil pro jiné plátce následující plnění, s místem plnění v tuzemsku:

- 1) instalace žaluzií v budově nacházející se v ČR.....160 000 Kč bez DPH,
- 2) prodej emisních povolenek.....230 000 Kč bez DPH,
- 3) velkoobchodní prodej mobilních telefonů.....280 000 Kč bez DPH.

Řešení příkladu č. 2 – rok 2011

V roce 2011 podléhá režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH z výše uvedených plnění pouze prodej emisních povolenek dle § 92d zákona o DPH platného pro rok 2011 uskutečněný mezi plátcí s místem plnění v tuzemsku. Dále stavební a montážní práce, kam dle kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 instalace žaluzií náleží, jsou sice v novele zákona o DPH v roce 2011 uvedeny mezi plněními podléhající režimu přenesení daňové povinnosti v § 92e zákona o DPH platného pro rok 2011, nicméně s odloženou účinností až od 1. 1. 2012. Taktéž prodej mobilních telefonů nepatří mezi plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti. U plnění 1) a 3) se tedy režim přenesení daňové povinnosti nepoužije a bude se jednat o standardní zdanitelné plnění uváděné do ř. 1 DAP.

Plátce je povinen vystavit daňový doklad k prodeji 2) emisních povolenek na částku 230 000 Kč s uvedením sazby DPH 20 %. Na daňovém dokladu uvede sdělení, že plátce, který plnění přijal, je povinen výši daně dopočítat a přiznat. Dále bude mít plátce povinnost plnění uvést do zvláštní evidence dle § 92a odst. 4 zákona o DPH. K plněním 1) a 3) vystaví plátce standardní daňový doklad s uvedením sazby DPH 20 % a výše daně v Kč.

Tab. 4.11 Rekapitulace řešení př. 2 v DAP - III. čtvrtletí 2011

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 1	440 000	88 000	Zdanitelná plnění 1) a 3)

ř. DAP	Hodnota (Kč)	Poznámka
ř. 25	230 000	Režim přenesení daňové povinnosti plnění 2)

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení příkladu č. 2 – rok 2012

V roce 2012 nabývá účinnosti výše zmíněný § 92e zákona o DPH, tzn., že i plnění 1) instalace žaluzií, patřící do kódu klasifikace produkce CZ-CPA 43, ze zadání příkladu č. 2, bude podléhat režimu přenesení daňové povinnosti. Povinnosti ohledně vystavování daňových dokladů a vedení zvláštní evidence pro daňové účely zůstávají stejné jako v roce 2011.

Tab. 4.12 Rekapitulace řešení př. 2 v DAP - III. čtvrtletí 2012

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 1	280 000	56 000	Zdanitelné plnění 3)

ř. DAP	Hodnota (Kč)	Poznámka
ř. 25	390 000	Režim přenesení daňové povinnosti plnění 1) a 2)

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení příkladu č. 2 – rok 2013, resp. 2014

V roce 2013, resp. 2014 nedošlo k rozšíření či zúžení použití tohoto režimu, princip řešení bude tedy stejný jako v roce 2012, avšak základní sazba DPH byla navýšena z 20 % na 21 %, mění se tedy pouze částka DPH v ř. 1 DAP.

Nově od roku 2013 plátce, který zdanitelné plnění v tomto režimu uskutečňuje, neuvádí na daňový doklad příslušnou sazbu daně a na daňový doklad uvede pouze „daň odvede zákazník“. Plátce, který plnění přijal, již pro zachování původního obsahu daňového dokladu po celou jeho archivaci nedoplňuje žádné náležitosti na daňový doklad, a to vše v souvislosti s implementací směrnice Rady 2010/45/EU novelou zákona o DPH v roce 2013. Veškeré údaje dříve doplňované na daňový doklad (sazbu DPH či dopočítaná daň) uvede plátce, který plnění přijímá do evidence pro účely DPH.

Tab. 4.13 Rekapitulace řešení př. 2 v DAP - III. čtvrtletí 2013, resp. 2014

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 1	280 000	58 800	Zdanitelné plnění 3)

ř. DAP	Hodnota (Kč)	Poznámka
ř. 25	390 000	Režim přenesení daňové povinnosti plnění 1) a 2)

*Zdroj: vlastní zpracování***Řešení příkladu č. 2 – rok 2015**

Novela zákona o DPH v roce 2015 přinesla rozšíření použití režimu přenesení daňové povinnosti, a tak od 1. 4. 2015 bude i plnění 3) velkoobchodní prodej mobilních telefonů jednomu plátcí v částce 280 000 Kč bez DPH dle § 92f zákona o DPH spadat do toho režimu. Nutno připomenout, že se takto bude postupovat pouze v případě, že celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč, což je v případě uskutečněného plnění 3) splněno.

Tab. 4.14 Rekapitulace řešení př. 2 v DAP - III. čtvrtletí 2015

ř. DAP	Hodnota (Kč)	Poznámka
ř. 25	670 000	Režim přenesení daňové povinnosti plnění 1) až 3)

*Zdroj: vlastní zpracování***4.3 Příklad č. 3 – Převod pozemku**

Plátce nabyt v roce 20xx pozemek - zahradu za 600 000 Kč od neplátce, kterou chtěl využít ke své ekonomické činnosti. Avšak v následujícím roce byla jeho ekonomická situace natolik tíživá, že se rozhodl zahradu prodat. Na zahradě se nachází kůlna, která je pevně spojena se zemí. Za prodej zahrady vystavil dne 1. 8. 20xx daňový doklad na částku 700 000 Kč bez DPH. Jaké povinnosti v oblasti DPH vyplývají obchodní společnosti ALFA s.r.o. v souvislosti s prodejem pozemku?

Řešení příkladu č. 3 – rok 2011, resp. 2012 a 2013

Dodání pozemku je dle § 56 odst. 2 zákona o DPH osvobozeno od DPH a z prodeje zahrady nebude odvedena daň na výstupu, nicméně uskutečněné plnění se bude pro evidenci osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně uvádět do ř. 50 DAP a také do ř. 51 DAP, jelikož se jedná o prodej dlouhodobého majetku, který není dle § 76 odst 4 písm. a) zákona o DPH započítáván do výpočtu koeficientu dle vzorce (2.6).

Tab. 4.15 Rekapitulace řešení př. 3 v DAP - III. čtvrtletí 2011, resp. 2012 a 2013

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 50	700 000	-	Osvobozené plnění bez nároku na odpočet

ř. DAP	S NO	Bez NO	Poznámka
ř. 51		700 000	Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu dle vzorce (2.6)

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení příkladu č. 3 – rok 2014, resp. 2015

Jelikož se na pozemku nachází stavba pevně spojená se zemí, nemůže být s účinností od 1. 1. 2014 převod pozemku osvobozen dle § 56 odst. 2 zákona o DPH. V tomto případě se jedná se o uskutečněné zdanitelné plnění se základní sazbou daně, které bude uváděno do ř. 1 DAP. Dodání tohoto pozemku je možné osvobodit po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby (dnem, který nastane dříve). Plátce nabyl pozemek v předešlém v roce, tj. 2013, resp. 2014, tzn., že jeho převod by bylo možné osvobodit až v roce 2018, resp. 2019.

Nadále zůstává, že se hodnota tohoto plnění nezapočítává do výpočtu koeficientu dle vzorce (2.6), a tak musí být uvedena na ř. 51 DAP.

Tab. 4.16 Rekapitulace řešení př. 3 v DAP - III. čtvrtletí 2014, resp. 2015

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 1	700 000	147 000	Zdanitelné plnění

ř. DAP	S NO	Bez NO	Poznámka
ř. 51	700 000	-	Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu dle vzorce (2.6)

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Příklad č. 4 – Dlouhodobý nájem dopravního prostředku

Obchodní společnost vlastní karavan, který pronajala na 2 měsíce v období prázdnin tedy od 1. 7. 20xx do 31. 8. 20xx slovenskému občanovi, osobě nepovinné k dani, který jej využije k cestování slovenskými Tatrami. Dne 20. 6. 20xx plátce obdržel zálohovou platbu ve výši 1 000 Euro a 1. 7. 20xx obdržel doplatek 1 200 Euro. Plátce ALFA s.r.o. využívá k přepočtu cizí měny denní kurz.

Řešení příkladu č. 4 – rok 2011

Jedná se o službu poskytnutou osobě nepovinné k dani v jiném členském státě a je tedy v první řadě potřeba stanovit místo plnění. Do 31. 12. 2011 není dlouhodobý nájem dopravního prostředku osobám nepovinným k dani samostatně řešen a pro stanovení místa plnění bude v případě tzv. B2C plnění (v oblasti DPH se jedná o označení pro transakce mezi plátcí a koncovými zákazníky) použit § 9 odst. 2 zákona o DPH platného v roce 2011 a místo plnění bude v místě, kde má poskytovatel plnění sídlo podnikání, tedy v tuzemsku. Plátce vystaví daňové doklady s tuzemskou sazbou DPH a v tuzemsku daň také odvede. Plátce ALFA s.r.o. využívá k přepočtu cizí měny denní kurz dle ustanovení § 4 odst. 4 zákona o DPH platného v roce 2011. DPH je povinen přiznat již ze zálohy 1 000 Euro ke dni 1. 7. 2011 s kurzem 24,315 Kč/Euro platným k tomuto dni a dále z doplatku 1 200 Euro ke dni 20. 7. 2011 také s příslušným kurzem 24,495 Kč/Euro. Daň je vypočtena metodou „shora“ za použití vzorců (2.2) a (2.3).

Tab. 4.17 Výpočet daně a základu daně ke dni 1. 7. 2011 s kurzem 24,315 Kč/Euro

	EUR	Kč	Poznámka
Přijatá úplata	1 000	24 315	
Daň	-	4 054	= 24 315 · 0,1667
Základ daně	-	20 261	= 24 315 – 4 054

*Zdroj: vlastní zpracování***Tab. 4.18 Výpočet daně a základu daně ke dni 20. 7. 2011 s kurzem 24,495 Kč/Euro**

	EUR	Kč	Poznámka
Přijatá úplata	1 200	29 394	
Daň	-	4 900	= 29 394 · 0,1667
Základ daně	-	24 494	= 29 394 – 4 900

*Zdroj: vlastní zpracování***Tab. 4.19 Rekapitulace řešení př. 4 v DAP - III. čtvrtletí 2011**

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 1	44 755	8 954	Zdanitelné plnění

*Zdroj: vlastní zpracování***Řešení příkladu č. 4 – rok 2012**

Řešení bude téměř totožné jen s použitím jiných kurzů platných ke dni povinnosti přiznat daň. Od roku 2014 je ustanovení o použití kurzu pro přepočet cizí měny přesunuto do § 4 odst. 5 zákona o DPH. Ke dni 1. 7. 2012 je vyhlášen kurz 25,640 Kč/Euro a ke dni 20. 7. 2012 kurz 25,570 Kč/Euro.

Tab. 4.20 Výpočet daně a základu daně ke dni 1. 7. 2011 s kurzem 25,640 Kč/Euro

	EUR	Kč	Poznámka
Přijatá úplata	1 000	25 640	
Daň	-	4 275	= 25 640 · 0,1667
Základ daně	-	21 365	= 25 640 – 4 275

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.21 Výpočet daně a základu daně ke dni 20. 7. 2011 s kurzem 25,570 Kč/Euro

	EUR	Kč	Poznámka
Přijatá úplata	1 200	30 684	
Daň	-	5 115	= 30 684 · 0,1667
Základ daně	-	25 569	= 30 684 – 5 115

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.22 Rekapitulace řešení př. 4 v DAP - III. čtvrtletí 2012

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 1	46 934	9 390	Zdanitelné plnění

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení příkladu č. 4 – rok 2013, resp. 2014 a 2015

S účinností od roku 2013 bylo v zákoně o DPH pozměněno ustanovení § 10d zákona o DPH definující místo plnění u nájmu dopravního prostředku a touto změnou byl zapříčiněn přesun místa plnění u dlouhodobého nájmu dopravního prostředku do státu spotřeby, tzn. do místa, kde má osoba nepovinná k dani sídlo nebo místo pobytu. A jelikož občan není povinen odvádět DPH, musí obchodní společnost ALFA s.r.o., která plnění uskutečňuje, provést registraci k DPH na Slovensku a zde odvést daň v příslušné sazbě platné pro Slovensko. Také daňový doklad musí ALFA s.r.o. vystavit se sazbou daně platnou pro stát, kde bude daň odvedena a navíc se všemi náležitostmi a pravidly platné v oblasti vystavování dokladů pro Slovenskou republiku. V daňovém přiznání podávaném správcí daně v ČR se toto plnění od roku 2013 promítne do ř. 26.

Hodnoty plnění v letech 2013 až 2015 budou v daňovém přiznání rozdílné pouze z důvodu použití různých denních kurzů v příslušných letech.

Tab. 4.23 Rekapitulace řešení př. 4 v DAP - III. čtvrtletí 2013

ř. DAP	Hodnota	Poznámka
ř. 26	57 109	Ostatní UP s nárokem na odpočet

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.24 Rekapitulace řešení př. 4 v DAP - III. čtvrtletí 2014

ř. DAP	Hodnota	Poznámka
ř. 26	60 346	Ostatní UP s nárokem na odpočet

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.25 Rekapitulace řešení př. 4 v DAP - III. čtvrtletí 2015

ř. DAP	Hodnota	Poznámka
ř. 26	60 500	Ostatní UP s nárokem na odpočet

Zdroj: vlastní zpracování

4.5 Příklad č. 5 – Úprava odpočtu u dlouhodobého majetku

Obchodní společnost ALFA s.r.o. pořídila od plátců během roku 2011 dvě stavby, sklady k uskladnění stavebního materiálu. První ze staveb pořídila dne 10. 1. 2011 za 800 000 Kč bez DPH, druhou stavbu pořídila až 12. 10. 2011 za 650 000 Kč bez DPH, kdy ke dni pořízení obdržela vždy i příslušné daňové doklady. Oba sklady navíc z části pronajímá svým drobným obchodním partnerům, kteří nejsou plátcí. Pro výpočet nároku na odpočet plátce využije jako zálohový koeficient vypořádací koeficient z minulého roku ve výši 80 %, vypořádací koeficient na konci roku 2011 činí 69 %. Aby byla zajištěna srovnatelnost se všemi analyzovanými lety, pro účely tohoto příkladu předpokládejme, že v roce 2012 až 2015 dojde vždy ke snížení vypořádacího koeficientu o 11 procentních bodů.

Řešení příkladu č. 5 – rok 2011

V roce pořízení nebude plátce provádět úpravu odpočtu. Při nákupu staveb je oprávněn uplatnit krácený nárok na odpočet z přijatého plnění, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém obdržel daňový doklad.

Tab. 4.26 Rekapitulace řešení př. 5 v DAP - I. čtvrtletí 2011

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	800 000	160 000	Krácený nárok na odpočet daně

ř. DAP	Koeficient	Odpočet	Poznámka
ř. 52	80	128 000	Krácený nárok na odpočet daně

Zdroj: vlastní zpracování

Na konci roku 2011 pak bude mít povinnost provést **vypořádání odpočtu daně**, jelikož pro výpočet částečného nároku na odpočet využil zálohový koeficient 80 %. Vypořádací koeficient byl dle vzorce (2.6) vyčíslen na 69 %. Celkem plátce nakoupil stavby za 1 450 000 Kč bez DPH 20%. DPH činí 290 000 Kč, **uplatněný nárok na odpočet** byl ve výši 80 % z 290 000, **tj. 232 000 Kč**. Vypořádání odpočtu provede v posledním zdaňovacím období dle vzorce (2.7) plátce následovně:

$$(290\,000 \cdot 0,69) - 232\,000 = -31\,900$$

Tab. 4.27 Rekapitulace řešení př. 5 v DAP - IV. čtvrtletí 2011

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 40	650 000	130 000	Krácený nárok na odpočet daně
ř. 53	-	-31 900	Vypořádání odpočtu

ř. DAP	Koeficient	Odpočet	Poznámka
ř. 52	80	128 000	Krácený nárok na odpočet daně

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení příkladu č. 5 – rok 2012 až 2015

Jelikož novelou v roce 2011, která vstoupila v účinnost až od 1. 4. 2011, byla prodloužena lhůta pro úpravu odpočtu u staveb, bytů a nebytových prostor z 5 na 10 let, bude plátce při úpravě odpočtu u skladu pořízeného před novelou zákona o DPH v roce 2011 postupovat dle **bodu 5 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb.** Na majetek pořízený před 1. 4. 2011 se vztahují pravidla platná pro úpravu odpočtu daně, jakož i pro vyrovnání odpočtu daně, podle zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011. Nová pravidla, tedy prodloužení lhůty pro úpravu odpočtu, bude plátce uplatňovat pouze u druhého skladu

pořízeného po novele zákona o DPH. Plátce ALFA s.r.o. je v tomto případě povinen úpravu provést, jelikož dochází ke snížení původně uplatněného nároku na odpočet.

U stavby, kterou plátce pořídil již 10. 1. 2011 (před novelou zákona o DPH), provede úpravu odpočtu dle vzorce (2.9) s použitím 5leté lhůty pro úpravy odpočtu tímto způsobem:

$$160\,000 \cdot \frac{(58\% - 69\%)}{5} = -3\,520$$

Nutno podotknout, že rok 2015 bude posledním rokem, ve kterém se bude odpočet daně u stavby pořízené před novelou provádět.

Úprava odpočtu daně u stavby pořízené 12. 10. 2011 (po novele zákona o DPH) bude provedena dle vzorce (2.9) s použitím 10leté lhůty pro úpravy odpočtu následovně:

$$130\,000 \cdot \frac{(58\% - 69\%)}{10} = -1\,430$$

Tab. 4.28 Rekapitulace řešení př. 5 v DAP - IV. čtvrtletí 2012, resp. 2013 až 2015

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 60		-4 950	Úprava odpočtu dle § 78 zákona o DPH

Zdroj: vlastní zpracování

Pozn. k příkladu č. 5: Český zákonodárce měl implementovat ustanovení o prodloužení lhůty z 5 na 10 let k 1. 1. 2011, avšak tento termín nebyl schopen dodržet a novela vstoupila v účinnost až o 3 měsíce později. Neplní-li stát svou povinnost vyplývající z přistoupení k EU a znění zákona o DPH je v určité oblasti v rozporu se Směrnicí Rady a touto skutečností jsou poškozeny daňové subjekty, existuje možnost postupovat přímo podle znění Směrnice Rady. Pro obchodní společnost ALFA s.r.o. by tedy bylo pravděpodobně výhodné postupovat dle Směrnice Rady a uplatnit lhůtu 10 let u obou staveb a částka roční úpravy odpočtu daně by tak byla nižší, jelikož by obě úpravy odpočtu daně byly rozloženy do 10let.

4.6 Příklad č. 6 – Ručení za nezaplacenou daň

Obchodní společnost ALFA s.r.o. přijala od následujících dodavatelů – tuzemských plátců tato plnění:

- 1) Dne 15. 3. 20xx nakoupila služby v celkové ceně 15.000 Kč bez DPH. Obchodní společnost ALFA s.r.o., která plnění přijímá, má důvodné podezření, že dodavatel daň z uskutečněného plnění správci daně úmyslně nezaplatí.
- 2) Dne 30. 6. 20xx nakoupila zboží v hodnotě 50 000 Kč bez DPH, úplatu za zboží uhradila dodavateli dle jeho přání na bankovní účet, který není veden tuzemským poskytovatelem bankovních služeb.
- 3) Dne 2. 7. 20xx nakoupila ALFA s.r.o. zboží v hodnotě 5 000 Kč bez DPH od dodavatele, který se ke dni uskutečnění plnění nachází v registru nespolehlivých plátců, tato skutečnost je zveřejněna v registru plátců na internetu. Obchodní společnost ALFA s.r.o. však registr plátců průběžně nekontroluje, a tak nemá přehled, zda-li je některý z jeho dodavatelů nespolehlivým plátcem.
- 4) Dne 24. 8. 20xx nakoupila ALFA s.r.o. zboží v základní sazbě DPH v hodnotě 500 000 Kč bez DPH a úhradu včetně DPH uskutečnila na bankovní účet dodavatele, který není zveřejněn správcem daně způsobem umožňující dálkový přístup.

Vyvstává otázka, ve kterých případech se ALFA s.r.o. – odběratel stává ručitelem za nezaplacenou daň dle § 109 zákona o DPH.

Řešení příkladu č. 6 – rok 2011

Ručení za nezaplacenou daň dodavatelem se poprvé v zákoně o DPH objevuje v roce 2011, kdy jsou uvedeny pouze některé skutečnosti zakládající povinnost ručení odběratele – plátce. V tomto roce by se tak stal ručitelem nezaplacené daně dle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o DPH **pouze v případě 1)**. V ostatních případech nemají přijatá plnění na dodavatele z pohledu ručitelství žádný vliv. Navíc institut nespolehlivého plátce byl zaveden až v roce 2013, a v témže roce teprve započalo také zveřejňování plátcových účtů u správce daně.

Řešení příkladu č. 6 – rok 2012

V roce 2012 bylo ustanovení § 109 zákona o DPH rozšířeno a dodavatel by se stal ručitelem za nezaplacenou daň nejen **v případě 1)**, **ale také v případě 2)** a to dle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH.

Řešení příkladu č. 6 – rok 2013

Taktéž novela v roce 2013 přinesla rozšíření počtu situací, kdy se odběratel stává ručitelem za nezaplacenou daň. Opět, stejně jako v roce 2012, zůstává, že jím je **v případě 1) a 2).**

Také **situace 3)** povede od roku 2013 k ručitelskému závazku odběratele za nezaplacenou daň dodavatele, a to dle § 109 odst. 3 zákona o DPH. Plátce musí být od tohoto roku zvlášť ostražitý při výběru svých obchodních partnerů a měl by průběžně kontrolovat, zda-li dodavatelé nejsou mezi nespolehlivými plátcí. Nevědomost v tomto případě neomlouvá a nevylučuje účinnost ustanovení § 109 odst. 3 zákona o DPH.

Dle nového ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH se **stává ručitelem za nezaplacenou daň také v situaci 4)**, avšak k tomuto byla vydána informace GFŘ, *že byl započat legislativní proces, který má vést ke změně ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH a ručení by se podle návrhu novely uplatnilo až při platbě za zdanitelné plnění s úplatou nad limit odvozený ze zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti.*²⁷ GFŘ také dodává, že správce daně nebude vyzývat ručitele k úhradě nedoplatku vzniklých dle § 109 odst. 2 písm. c) do 31. 12. 2013.

Řešení příkladu č. 6 – rok 2014

Plátce se stává ručitelem pouze v **případech 1) až 3)**, jelikož k 1. 1. 2014 bylo upřesněno ustanovení § 109 odst. 2 písm. c), které bylo doplněno novou podmínkou, že se musí jednat o bezhotovostní platbu překračující dvojnásobek limitu omezující platby v hotovosti (v roce 2014 je limit 350 000 Kč, tzn. $2 \cdot 350\,000\text{ Kč} = 700\,000\text{ Kč}$), která tedy nebyla v situaci 4) splněna, jelikož odběratel poskytl dodavateli úplatu pouze ve výši 500 000 Kč bez DPH, tj. 605 000 Kč s DPH.

Řešení příkladu č. 6 – rok 2015

V roce 2015 byl snížen limit omezující platby v hotovosti z původních 350 000 Kč na 270 000 Kč, což nyní způsobilo změnu v řešení příkladu č. 6 a odběratel se **nyní stane ručitelem, kromě případů 1) až 3), také v situaci 4)**, jelikož poukázal na nezveřejněný účet

²⁷ Finanční správa ČR (2013h)

dodavatele částku 605 000 Kč, čímž překročil dvojnásobek limitu (tj. $2 \cdot 270\,000\text{ Kč} = 540\,000\text{ Kč}$).

4.7 Příklad č. 7 – Technické zhodnocení na dlouhodobém majetku

Obchodní společnost provedla technické zhodnocení na budově, kterou vlastní již 15 let a využívá k uskutečňování ekonomické činnosti. V rámci provedení technického zhodnocení vznikne mimo jiné také soukromý byt, který bude využívat majitel obchodní společnosti ALFA s.r.o. Byt zaujímá 8 % podlahové plochy celé stavby, na kterém je provedeno celkové technické zhodnocení. Technické zhodnocení neprovedla sama ALFA s.r.o., ale obchodní společnost DELTA, a.s. Dle obdrženého daňového dokladu za provedení technického zhodnocení činí DPH na vstupu 100 000 Kč. Jelikož je stavba využívána jak v rámci ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisející, je zapotřebí u nároku na odpočet z přijatého plnění – technického zhodnocení, použít poměrový koeficient ve výši 92 %. V následujícím roce obchodní korporace ALFA s.r.o. byt přetransformovala na kancelářské prostory používané výhradně k uskutečňování ekonomických činností. Jak se tato skutečnost promítne v úpravách odpočtu daně?

Řešení příkladu č. 7 – rok 2011

Lhůta pro úpravu odpočtu daně pro technické zhodnocení staveb v roce 2011 činí 5 let. Úprava odpočtu bude dle vzorce (2.9) vypadat následovně:

$$\frac{100\,000 \cdot (100\% - 92\%)}{5} = 1\,600$$

V přiznání posledního zdaňovacího období roku 2011 uvede do ř. 60 DAP částku 1 600 Kč, která mu bude správcem daně vrácena.

Tab. 4.29 Rekapitulace řešení př. 7 v DAP - IV. čtvrtletí 2011

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 60	-	1 600	Úprava odpočtu dle § 78 zákona o DPH

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení příkladu č. 7 – rok 2012, resp. 2013 až 2015

Od roku 2012 byl odstraněn výkladový problém týkající se úpravy odpočtu technického zhodnocení u staveb, bytů a nebytových prostor (od r. 2014 staveb a jednotek). Lhůta byla sjednocena na 10 let. Změny v následujících letech až do současné doby nenastaly a řešení příkladu č. 7 je tak pro období 2012 až 2015 totožné. Úprava odpočtu bude vypadat dle vzorce (2.9) takto:

$$\frac{100\,000 \cdot (100\% - 92\%)}{10} = 800$$

V přiznání posledního zdaňovacího období roku 2012, resp. 2013 až 2015 uvede plátcce do ř. 60 DAP částku 800 Kč, která mu bude správcem daně vrácena.

Tab. 4.30 Rekapitulace řešení př. 7 v DAP – IV. čtvrtletí 2012, resp. 2013 až 2015

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 60	-	800	Úprava odpočtu dle § 78 zákona o DPH

Zdroj: vlastní zpracování

4.8 Příklad č. 8 – Pořízení zboží z EU

Obchodní společnost ALFA s.r.o. pořídila dne 25. 9. 20xx. od osoby registrované v Německu zboží podléhající základní sazbě daně. Daňový doklad k přijatému plnění na částku 85 000 Kč obdržela dne 9. 10. 20xx s datem vystavení 29. 9. 20xx. Jaké povinnosti vyplývají z této situace obchodní společnosti ALFA s.r.o.?

Řešení příkladu č. 8 – rok 2011, resp. 2012

Povinnost dopočítat a přiznat daň je na straně odběratele, tedy obchodní společnosti ALFA s.r.o. Jelikož doklad obdržela před patnáctým dnem po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vniká ji povinnost dle § 25 zákona o DPH přiznat daň ke dni vystavení dokladu. **Dnem vystavení dokladu** je dle § 35 odst. 3 zákona o DPH platném do roku 2012 v tomto případě **den, kdy plátcce doplní údaje na daňový doklad** dle § 35 odst. 2 zákona o DPH platném do roku 2012 (datum uskutečnění pořízení, sazba daně, výše daně v Kč a datum, k němuž byly tyto údaje doplněny).

Plátce ALFA s.r.o. doplnil údaje na doklad ke dni přijetí daňového dokladu, tedy **dne 9. 10. 2011, resp. 9. 10. 2012 a k tomuto dni má povinnost z přijatého plnění přiznat daň** na ř. 3 DAP, kdy základem daně je částka 85 000 Kč a daň bude vypočtena metodou zdola dle vzorce (2.1) dle § 37 odst. 1 zákona o DPH následovně:

$$85\,000 \cdot 0,20 = 17\,000$$

Jelikož toto plnění plátce použije zcela k uskutečňování svých ekonomických činností, má možnost také uplatnit plný nárok na odpočet daně na ř. 43 DAP ve stejné výši 17 000 Kč.

Tab. 4.31 Rekapitulace řešení př. 8 v DAP – IV. čtvrtletí 2011, resp. 2012

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 3	85 000	17 000	Zdanitelné plnění

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 43	85 000	17 000	Plný nárok na odpočet

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení příkladu č. 8 – rok 2013, resp. 2014 a 2015

Kromě zvýšení základní sazby DPH z 20 % na 21 % nastal významný rozdíl v časovém posouzení povinnosti přiznat daň, a to v souvislosti s rozsáhlými změnami v rámci daňových dokladů v roce 2013 vycházejících ze Směrnice Rady a také ze Směrnice Rady 2010/45/EU.

Povinnost přiznat a zaplatit daň zůstává stále na odběrateli, a to obchodní společnosti ALFA s.r.o., avšak od 1. 1. 2013 je zrušena povinnost pořizovatele zboží doplňovat na daňový doklad jakékoliv údaje, ty má nyní plátce povinnost doplnit pouze do evidence pro účely DPH. Den vystavení dokladu je považován za den, kdy dodavatel doklad opravdu vystavil, v případě příkladu č. 8 tedy **dne 29. 9. 2013, resp. 29. 9. 2014 a 29. 9. 2015 a k těmto dnemá plátce povinnost přiznat daň na výstupu** na ř. 3 DAP v souladu s ustanovením § 25 zákona o DPH. Přijaté plnění se tedy v daňovém přiznání promítne již ve III. čtvrtletí. Výpočet provede téměř shodně metodou zdola dle vzorce (2.1) jako v roce 2011, resp. 2012 pouze se zvýšenou základní sazbou daně:

$$85\,000 \cdot 0,21 = 17\,850$$

Také možnost uplatnit plný nárok na odpočet do ř. 43 DAP ve výši 17 850 plátcí zůstává v případě, že přijaté plnění použije výhradně k uskutečňování ekonomických činností.

Tab. 4.32 Rekapitulace řešení př. 8 v DAP – III. čtvrtletí 2013, resp. 2014 a 2015

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)	Poznámka
ř. 3	85 000	17 850	Zdanitelné plnění

ř. DAP	Základ daně (Kč)	Daň na vstupu (Kč)	Poznámka
ř. 43	85 000	17 850	Plný nárok na odpočet

Zdroj: vlastní zpracování

4.9 Příklad č. 9 – Překročení obratu dle § 6 zákona o DPH

Tento příklad nelze zcela aplikovat na plátce ALFA s.r.o. jelikož obchodní společnost ALFA s.r.o. se plátcem stala již od 1. 1. 1995 při zahájení své činnosti, tudíž se jím nestává až během analyzovaných let 2011 až 2015. Pro účely tohoto příkladu je dána obchodní společnost BETA s.r.o., která je osobou povinnou k dani, avšak není plátcem.

BETA, s.r.o. mimo jiné pronajímá nebytové prostory. Dne 31. 1. 20xx byla přijata úplata za měsíční nájem dle nájemní smlouvy ve výši 100 000 Kč bez DPH za období měsíce ledna a k přijaté úplatě byl vystaven doklad. Jelikož tato osoba ještě není plátcem, k rozhodnému dni 31. 1. 20xx bude zjišťovat svůj obrat za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, a to od února minulého roku 20xx do ledna tohoto roku 20xx, kdy v tomto období osoba povinná k dani uskutečnila ještě další zdanitelná plnění ve výši 950 000 Kč bez DPH.

Řešení příkladu č. 9 – rok 2011, resp. 2012

Nájem nebytových prostor spadá jak v roce 2011 tak v roce 2012 do ustanovení § 56 odst. 3 zákona o DPH mezi osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně (případně volitelně mezi zdanitelná plnění dle § 56 odst. 4 zákona o DPH uskutečňuje-li se plnění mezi dvěma plátcí). Tato plnění jsou zahrnována do výpočtu obratu, definovaném v roce 2011 i 2012 v § 6 odst. 2 zákona o DPH.

Obrat byl překročen v měsíci lednu, kdy je roven:

$$950\,000 + 100\,000 = 1\,050\,000$$

Osoba povinná k dani má povinnost registrovat se k DPH podáním přihlášky do 15. 2. 2011, resp. do 15. 2. 2012. **Plátcem** se stává dle § 94 odst. 1 zákona o DPH **ke dni 1. 4. 2011, resp. k 1. 4. 2015.**

Řešení příkladu č. 9 – rok 2013

Ke změnám v řešení příkladu dochází až v roce 2013. Kromě toho, že je definice obratu samostatně vyčleněna do nového § 4a zákona o DPH, kdy věcný obsah výpočtu se nemění, byl zkrácen časový úsek, ve kterém se osoba povinná k dani po překročení obratu dle § 6 zákona o DPH stává plátcem, a to ze tří měsíců na dva. **Plátcem se osoba povinná k dani stává již od 1. 3. 2013.**

Řešení příkladu č. 9 – rok 2014

Zásadní problém nastává v roce 2014, kdy je nájem vybraných nemovitých věcí, a tedy i nájem nebytových prostor, vyčleněn do samostatného § 56a zákona o DPH, avšak tato změna nedopatřením nebyla zohledněna v definici obratu v § 4a zákona o DPH, a tak do výpočtu obratu od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 nebudou zahrnovány úplaty, které obchodní společnost BETA s.r.o. náleží za nájem těchto nebytových prostor. Obrat by tedy v lednu 2014 činil pouhých 950 000 Kč a **osoba povinná k dani by se plátcem prozatím nestala.**

Řešení příkladu č. 9 – rok 2015

V tomto roce byla novelou zákona o DPH chyba napravena, a tak úplaty náležející osobě povinné k dani za nájem nebytových prostor dle § 56a zákona o DPH znovu vstupují do výpočtu obratu dle § 4a zákona o DPH. Řešení příkladu je ve shodě s řešením v roce 2013, tedy dle kapitoly 4.1.3 a **osoba povinná k dani se stává plátcem ke dni 1. 3. 2015**

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo komplexní zpracování významných legislativních změn v oblasti DPH v letech 2011 až 2015, promítnutí vybraných nejdůležitějších změn v zákoně o DPH do praktických příkladů a zpracování výsledků do daňových přiznání, což dle autorky práce bylo splněno. Kroky vedoucí k závěrům práce a shrnutí výsledků práce jsou učiněny a popsány v následujících odstavcích.

Již od roku 2004, kdy se ČR stala členem EU, dochází každoročně k méně či více rozsáhlým harmonizačním procesům daňových zákonů, a to zejména v oblasti DPH. Na základě zpracování třetí kapitoly týkající se legislativních změn v letech 2011 až 2015 lze konstatovat, že ani toto období nebylo výjimkou, a nejčastější důvod novelizace zákona o DPH lze opravdu spatřovat ve sladění národních legislativních úprav DPH s těmi unijními. Velice aktivní snahy jsou zřetelné také v oblasti boji proti daňovým únikům, což je samozřejmě jak v zájmu ČR tak EU, avšak implementované novinky do legislativy ČR jsou zásadně v souladu se směrnicemi EU, a tak i tyto legislativní změny lze zařadit k harmonizaci nepřímých daní na území EU. Nepatrnou výjimkou je rok 2014, kdy novela zákona o DPH je značnou měrou poznamenána NOZ účinném od tohoto roku, kdy musela být sladěna terminologie veškerých daňových zákonů s tímto soukromoprávním předpisem.

Dále ve čtvrté kapitole bylo vypracováno a vyřešeno celkem 9 příkladů, na kterých lze poukázat na významné legislativní změny, které nastaly právě v období let 2011 až 2015. Do příkladů byly zakomponovány např. povinnosti v souvislosti výstavby dlouhodobého majetku vlastní činností, kdy je uplatňován pouze částečný nárok na odpočet; obchodování s daňovými subjekty v EU, a to jak ve vazbě na určení místa plnění, tak ve vazbě na časové posouzení povinnosti přiznat daň; přenesení daňové povinnosti; úpravy a vypořádání odpočtu daně na konci roku nebo povinnost registrace při překročení obrátu.

Výsledky většiny příkladů, pokud řešení ovlivňuje daňové přiznání, jsou zaznamenány do příslušných daňových přiznání, kdy v každém roce jsou vypracovány vždy tři tyto tiskopisy, a to pro I., III. a IV. čtvrtletí. Výběr těchto zdaňovacích období byl záměrný, aby bylo možné porovnat a hodnotit veškeré zajímavosti a povinnosti vyplývající z rozdílného legislativního prostředí na začátku a na konci kalendářního roku a aby byly viditelné také úkony, které je povinen plátce činit na konci roku.

Při srovnání všech daňových přiznání je na první pohled zřejmé, že každý rok docházelo k zásadním změnám, které ovlivňovaly výši vlastní daně, nadměrného odpočtu či evidenci pro

účely DPH. Z výsledků lze pozorovat v zásadě rostoucí trend vlastní daně plátce ALFA s.r.o., resp. snižování nadměrného odpočtu. Je třeba však upozornit, že tyto výsledky jsou zapříčiněny skladbou zvolených příkladů, ve kterých se neobjevují všechny legislativní změny v období let 2011 až 2015. Je potřeba tedy mít na paměti, že hodnocení výsledků se vztahuje k fiktivně vytvořené obchodní společnosti ALFA s.r.o. a nelze z nich v žádném případě usuzovat o obecném dopadu na všechny daňové subjekty.

Na celkovém zvýšení vlastní daně se velkou měrou podílelo v roce 2014 zdanění převodu pozemku, kdy toto plnění z příkladu č. 3 bylo do roku 2013 osvobozeno a dále také zvýšení základní sazby DPH z 20 % na 21 %. Naopak k viditelnému snižování daňové povinnosti v průběhu analyzovaných pěti let přispělo postupné zahrnutí většího počtu plnění do režimu přenesení daňové povinnosti. Dalším důvodem nepatrného snížení daně na výstupu bylo také přesunutí místa plnění u dlouhodobého nájmu dopravního prostředku osobám nepovinným k dani do státu spotřeby, což však pro společnost ALFA s.r.o. neznamena snížení vlastní daně v pravém slova smyslu, jelikož platba daně musela být odvedena správci daně na Slovensku, nikoliv v tuzemsku.

Oblast odpočtu daně byla značnou měrou ovlivněna novelou v oblasti odpočtu daně u přijatých plnění použitých k výstavbě majetku vlastní činností v příkladu č. 1, kdy lze pozorovat rozdíly ve všech daňových přiznáních 2011 v porovnání s daňovými přiznáními roku 2012. Ve výsledku byl však nárok na odpočet v posledním zdaňovacím období kalendářního roku 2011 vyrovnán, a tak k absolutnímu rozdílu odpočtu daně mezi rokem 2011 a 2012 v této oblasti nedošlo. Také zvýšení základní sazby DPH z 20 % na 21 % z pohledu plátce ALFA s.r.o. pozitivně ovlivňuje výši nadměrného odpočtu.

Také u úprav odpočtu daně nastaly významné změny ovlivňující vlastní daň, příp. nadměrný odpočet plátce. V roce 2011 byla lhůta pro úpravu odpočtu nemovitostí prodloužena na 10 let a v roce 2012 k desetileté lhůtě přidal český zákonodárce také jejich technické zhodnocení, což také může značným způsobem ovlivňovat daňovou povinnost, a to jak kladným tak záporným způsobem v závislosti na změnách kráticího či poměrného koeficientu.

Kromě zavedení tzv. kontrolního hlášení a plošné povinnosti elektronického podávání daňových přiznání v ČR v roce 2016, vedou v nadcházejících letech snahy EU a také ČR ke kontinuálnímu posílení mezinárodní spolupráce a výměny informací.

Seznam použité literatury

Publikace:

- [1] FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH: v EU a třetích zemích*. Brno: Computer Press, 2007, 137 s. ISBN 978-802-5115-411.
- [2] GALOČÍK, Svatopluk a PAIKERT. *DPH 2011: výklad s příklady*. Grada Publishing, 2011-, sv. ISBN 978-80-247-3618-1.
- [3] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2012: výklad s příklady*. Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4046-1.
- [4] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2013: výklad s příklady*. Grada Publishing, sv. ISBN 978-80-247-4626-5.
- [5] LEDVINKOVÁ, Jana, Zdeněk KUNEŠ a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2014*. Olomouc: ANAG, c2014, 319 s. ISBN 978-80-7263-868-0.
- [6] LEDVINKOVÁ, Jana. *Průvodce novelou zákona o DPH: ve vazbě na nový občanský zákoník s účinností od 1.1.2014 : s komentářem a příklady*. 2. vyd. Praha: 1. VOX, 2014, 71 s. ISBN 978-80-87480-24-3.
- [7] PLATTEEUW, Chris a Pedro PESTANA de SILVA. *Quick reference to European VAT compliance 2011*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2011. 824 s. ISBN 978-90-411-3523-0.
- [8] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Články v odborném periodiku:

- [1] NOVÁKOVÁ, Miroslava. Novela zákona o DPH 2011 – osvobození dovozu zboží od 1. 1. 2011. *DPH aktuálně: novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*. 2010, č. 22, s. 8. ISSN 1214-7540.
- [2] HOLUBOVÁ, Olga. Ručení za nezaplacenou daň dle nového § 109. *DPH aktuálně: novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*. 2011, č. 2. ISSN 1214-7540.

Právní předpisy:

- [1] Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka->

zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy ISSN 1211-1244.

- [2] Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009 daňový řád. In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 87, s. 4038. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=da%C5%88ov%C3%BD%20%C5%99%C3%A1d&typeLaw=zakon&what=Text_v_annotaci ISSN 1211-1244

Elektronické dokumenty:

- [1] Celní správa ČR. *Daň z přidané hodnoty* [online]. [4. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/dan-z-pridane-hodnoty/Stranky/default.aspx>
- [2] Český statistický úřad. *Příjmy krajů, obcí a dobrovolných svazků obcí*. [online]. ČSÚ [22. 12. 2014]. Dostupné z: http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabparam.jsp?voa=tabulka&cislotab=FIN4010UC_KR&&kapitola_id=24
- [3] European Commission. *Annex 1: Threshold (March 2014)*. [online]. EC [4. 1. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf
- [4] European Commission. *Sazby DPH v EU* [online]. EC [12. 2. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
- [5] Evropská unie. *Právo EU: nařízení, směrnice a další právní akty*. [online]. EU [10. 2. 2015]. Dostupné z: http://europa.eu/eu-law/decision-making/legal-acts/index_cs.htm
- [6] Finanční správa ČR. *Informace GFŘ k povinnému elektronickému podávání* [online]. [4. 1. 2015]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_povinnemu_elektronickemu_podavani_DPH-2015.pdf
- [7] Finanční správa ČR. *Organizační řád orgánů finanční správy ČR, str. 45*. [online]. [12. 2. 2015]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/OR_FS_UZ_D6.pdf
- [8] Finanční správa ČR. *Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň* [online]. [16. 3. 2015]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2013_Informace_GFR_ruceni_za_nezaplacenou_dan.pdf

- [9] Finanční správa ČR. *Informace GFR k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH* [online]. [1. 3. 2015]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Informace_GFR_k_fakturaci.PDF
- [10] Ministerstvo financí ČR. *Změny v daňových zákonech v roce 2015* [online]. MFČR [28. 2. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejnysektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/zmeny-v-danovych-zakonech-v-roce-2015-19976#3>
- [11] Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení* [online]. MFČR [15. 3. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>
- [12] MONITOR Státní pokladna. *Přehled státního rozpočtu* [online]. [20. 4. 2015]. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2014/statni-rozpocet/>

Seznam zkratek

B2C – business to consumer

DAP – daňové přiznání

DPH – daň z přidané hodnoty

ES – Evropské společenství

EU – Evropská unie

FO – fyzická osoba

GŘ – Generální finanční ředitelství

K - koeficient

MF – ministerstvo financí

MOSS – Mini One Stop Shop (neboli režim jednoho správního místa)

NO – nárok na odpočet

NOZ – nový občanský zákoník

OM – obchodní majetek

PO – právnická osoba

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

UNO – ukazatel nároku na odpočet

UP – uskutečněné plnění

UpNO – uplatněný nárok na odpočet

VK – vypořádací koeficient

VO – vypořádání odpočtu

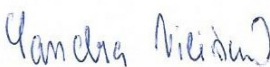
VOD - vyrovnání odpočtu daně

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2015


.....

Bc. Sandra Vilišová

Seznam příloh

- Příloha č. 1 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 2011
- Příloha č. 2 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 2011
- Příloha č. 3 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2011
- Příloha č. 4 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 2012
- Příloha č. 5 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 2012
- Příloha č. 6 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2012
- Příloha č. 7 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 2013
- Příloha č. 8 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 2013
- Příloha č. 9 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2013
- Příloha č. 10 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 2014
- Příloha č. 11 - Přiznání k dani z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 2014
- Příloha č. 12 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2014
- Příloha č. 13 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 2015
- Příloha č. 14 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 2015
- Příloha č. 15 – Přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2015